

النظرية والتطبيق في

النظام المحاسبي الموحد

فؤاد العشري

موريس واسيلي

عبد اللطيف حافظ

ملقم الطبع والنشر
دار الفكر العربي

١٩٨٥



النظرية والتطبيق
في
النظام المحاسبي الموحد

النظرية والتطبيق
في

النظام المحاسبى الموحد

عبد اللطيف حافظ موريس ايسلي

فؤاد العشرى

ملزم الطبع والنشر
دار الفكر العربى
11 شارع جزار حسن / القاهرة
ص ١٣٠١ - ت ٧٦٠٥٢٣

مقدمة الطبعة الخامسة

فى عام ١٩٦٨ ظهرت الطبعة الأولى من مؤلفنا هذا « النظرية والتطبيق فى النظام المحاسبى الموحد » . ثم أعقبها صدور الطبعات التالية فى الأعوام ١٩٧١ ، ١٩٧٦ ، ١٩٨٠ . وفى كل طبعة كنا نعمل على تطويرها وتحديثها لتشمل آخر التعديلات والاستفسارات التى يصدرها الجهاز المركزى للمحاسبات ، فضلاً عن معالجة العديد من المشكلات التى يسفر عنها التطبيق .

وعقب ظهور الطبعة الأخيرة صدرت عدة تشريعات كان لما أثارها على شركات القطاع العام ، ومن أهمها القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل ، القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بشأن الشركات المساهمة والتوصية بالأسهم والمحدودة المسئولية ، والقانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٨٣ بشأن هيئات القطاع العام وشركاته . لذلك فقد تضمنت هذه الطبعة المعالجات المحاسبية التى تأثرت بهذه القوانين ، وبصفة خاصة معالجة الضرائب الدخلية ، نتيجة العام ، توزيعات الفائض وغيرها . هذا إلى جانب معالجة العديد من مشكلات التطبيق التى ظهرت خلال السنوات الأخيرة .

وقد حرصنا على إعادة إصدار ملحق الكتاب الخاص بالدليل المحاسبى متضمناً الترجمة الانجليزية الكاملة لهذا الدليل ، نظراً لما لاقاه من قبول حسن من زملائنا المحاسبين .

والله ولى التوفيق

المؤلفون

سبتمبر ١٩٨٥

القسم الأول

الخلفية النظرية للنظام

الباب الأول
التخطيط القومي
وأدوات التخطيط والبرمجة

الفصل الأول

التخطيط القومي

ماهية التخطيط :

يمكن تعريف^(١) التخطيط بأنه حصر وتعبئة كافة موارد المجتمع المادية والبشرية والمالية ، وتحديد أفضل الوسائل لاستغلالها في أقصر فترة ممكنة وبأقل تكلفة أو جهد اجتماعي ممكن ، بفرض تحقيق هدف نهائي أو هدف اسمي أو هدف استراتيجي هو الارتفاع المنتظم بمستوى المعيشة والاشباع المتزايد للحاجات الاجتماعية للمادية والروحية .

وهذا الهدف الاسمي لا يمكن بلوغه أو تحقيقه بطريقة مستقرة الا من خلال تنفيذ أهداف وسيطة الواحد تلو الآخر ، وتعبير آخر ، انه لا يمكن بلوغ الهدف الاستراتيجي الا من خلال تنفيذ خطط اقتصادية واجتماعية عديدة الواحدة تلو الأخرى .

والتخطيط بهذا التعريف انما يسعى الى تغيير الواقع الاقتصادي والاجتماعي الراهن برمته لكي يحل محله واقع اقتصادي جديد مطلوب ومرغوب فيه .

الفروق الجوهرية بين التخطيط والبرمجة^(٢) :

١ - شمولية التخطيط ، بمعنى أن يمتد التخطيط الى كافة قطاعات الاقتصاد القومي سواء كانت قطاعات سلعية أو خدمية ، حتى يمكن تغيير الواقع

(١) هذا التعريف مستقى من تعريفات عديدة للتخطيط وضعها كل من الأستاذ شارل بتلهاييم والأستاذ الدكتور إبراهيم سعد الدين والأستاذ الدكتور محمد محمود الامام .

(٢) انظر الدكتور اسماعيل صبرى عبد الله : « تنظيم القطاع العام » صفحة ٢٠٧ وما بعدها - دار المعارف ١٩٦٩ ، وكذلك الدكتور الفونس عزيز : « البرمجة والتخطيط » محاضرة القاها بجمعية ادارة الأعمال العربية في عام ١٩٦٩.

الاقتصادى والاجتماعى الراهن . أما البرمجة فلا تتناول سوى بعض الأوجه المحددة والضيقة في النشاط الاقتصادى لأغراض عارضة أو مؤقتة كإقامة صناعة معينة في منطقة أو أخرى لتخفيف حدة البطالة فيها أو لتنشيط الطلب على منتجات هذه الصناعة بين سكان تلك المنطقة . هذه البرمجة هي ما يعرف باسم التخطيط الجزئى أو التوجيهى .

والواقع انه لا يمكن أن نتصور تخطيطا جزئيا ذا فاعلية أو اثر ملموس في تنمية الاقتصاد وتطوير المجتمع ، لأن فقدان التخطيط لصفة الشمول انما يفقده تماما القدرة على تحقيق الهدف الاسمى المنشود ، وذلك بسبب الارتباط العضوى الوثيق بين قطاعات ومناشط الاقتصاد القومى بحيث يصبح عدم تخطيط بعض هذه القطاعات أو المناشط الاقتصادية حائلا يقف دون تحقيق أهداف القطاعات أو المناشط الأخرى المخططة . فلا يمكن مثلا أن يكون هناك تخطيط فعال لقطاع التجارة الخارجية بهدف القضاء على العجز المزمن في ميزان المدفوعات دون أن يتم تخطيط قطاع الصناعة بل كافة القطاعات الأخرى لاحداث التغيير اللازم في الهيكل الانتاجى بما يسمح بإحلال الوارد وتنمية الصادرات حتى يتم التوازن في هذا الميزان . ومن هنا كان التخطيط الشامل وحده - دون غيره من مسميات التخطيط جوازا - الكفيل بنقل المجتمعات من مراحل التخلف والفقر الى مراحل التقدم والرفاهية ، ومن هنا أيضا كانت صلاحية التخطيط الشامل لدول العالم الثالث في تصفية التركة المثقلة التي خلفها الاستغلال الاستعماري وفي اجتياز مرحلة الانتقال الشاقة من الرأسمالية الى الاشتراكية .

٢ - مركزية التخطيط ، ففي ظل شسولية التخطيط وتمدد العملية التخطيطية وتشعبها بسبب تعدد أبعادها وجوانبها وعمق أغوارها، لا بد من جهاز مركزي يحمل العبء الثقيل لإعداد الاطار الأولى للمخططة ثم اطارها التفصيلي ، حيث يستحيل تخطيط كافة قطاعات وفروع الاقتصاد القومى، وتحقيق الاتساق بين أهدافها من حيث التوازن والترابط والتكامل الا من جانب جهة مركزية تقوم بهذه المهمة .

أما في حالة البرمجة فلا ضرورة على الإطلاق لوجود مثل هذا الجهاز المركزي ، ذلك لأن البرمجة بطبيعتها لا مركزية ، تقوم بها وحدة اقتصادية أو منطقة جغرافية أو هيئة تمويلية أو شركة قابضة أو غيرها .

٣ - التخطيط الزامي بمعنى أنه يحدد للوحدات الاقتصادية أهدافا تلتزم بتنفيذها قانونا ، غير أن هذا الالتزام القانوني يستند إلى اقتناع واسع من جانب العاملين في كل وحدة بأهداف خططهم التي قاموا بأعدادها وبأهداف الخطة العامة التي أسهموا في مناقشتها وتعديلها .

أما البرمجة فهي دائما أبدا اختيارية ولا يمكن أن تكون غير ذلك ، لأن الإلزام يجافي طبيعة الملكية الخاصة ويتعارض مع حرية اتخاذ القرارات الاقتصادية التي تحقق مصالح الفئة الاجتماعية المالكة لوسائل الإنتاج .

٤ - التخطيط من المقومات الأساسية للاقتصاد الاشتراكي بمعنى حماية وإمكانية تطبيقه في ظل هذا النظام ، فهو حتمي لأن حافز الربح الذي كان يوجه النشاط الاقتصادي قد انتفى وحلت محله المطالب والحاجات الاجتماعية ، مما يقتضي وجود تخطيط - لتسيير الاقتصاد القومي بما يكفل إشباع تلك المطالب والحاجات الاجتماعية - وهو في نفس الوقت ممكن لأن الدولة تملك وسائل الإنتاج الأساسية ومن ثم تملك المبادرة بالانتاج وتحديد اتجاهاته وأحجامه .

أما البرمجة فليست من أركان أو دعائم الاقتصاد الرأسمالي لأن هذا النظام في الأصل لا حاجة به إليها حيث يتحرك تلقائيا وفقا لقوى السوق العمياء ، وإنما تنشأ البرمجة في ظل الاقتصاد الرأسمالي كظاهرة ثانوية مصدرها الرغبة في تجنب الأزمات الاقتصادية التي تنتابه والآثار الاجتماعية المترتبة عليها .

٥ - يستند التخطيط إلى رشادة العقل الانساني وتحكم الإرادة الانسانية ، وذلك نتيجة الفهم العميق للقوانين الاقتصادية الموضوعية والسعي إلى تطبيقها تطبيقا واعيا يكفل السيطرة على النشاط الاقتصادي نوعا وحجما واتجاها ويضمن تحقيق التوازن العام للاقتصاد القومي عند المستوى المستهدف أو المنشود .

أما البرمجة فرغم استخدامها لأرقى الأساليب الإحصائية والرياضية في التنبؤ باتجاه النشاط الاقتصادي وحجمه وبالمستوى الذي سيتم عنده التوازن

في السوق ، يظل تحقيق نتائجها رهنا بقوى العرض والطلب التي تقف البرمجة لزائها قليلة الحيلة ضميعة الفاعلية لأنها لا تملك وسائل السيطرة عليها .
وحتى اذا نجحت البرمجة في تحقيق ما تصبو اليه من توازن السوق ، فان هذا التوازن كثيرا ما يتم عند مستوى منخفض للنشاط الاقتصادي بحيث تكون هناك قوة عاملة أو موارد مالية غير مستخدمة أو ثروة طبيعية أو طاقة انتاجية غير مستغلة . وينتهي الأمر بالبرمجة الى اقتصر مهمتها على مجرد تحقيق نوع من الاستقرار للاقتصاد الرأسمالي عن طريق تنظيم قوى السوق .

٦ - لما كان التخطيط يستند الى الملكية العامة لوسائل الانتاج فان نتائجه وآثاره تخدم وتحقق بالضرورة مصالح أوسع الفئات الاجتماعية .
اما البرمجة فباعتبارها تستند الى الملكية الخاصة لوسائل الانتاج فلا يمكن أن يجنى ثمارها سوى الفئة الاجتماعية المحدودة التي تملك هذه الوسائل .

السمات العامة للتخطيط :

في ضوء مفهوم التخطيط العلمي يمكن عرض السمات العامة التي تميزه فيما يلي :

١ - تحديد الأهداف والتنسيق بينها^(١) :

ان أية خطة اقتصادية يجب أن يبدأ اعدادها بتحديد أهداف متسقة وأولويات لهذه الأهداف ، ثم تحديد الوسائل الملائمة لبلوغها ، واختيار أعمال أو تنفيذ تلك الوسائل لتحقيق الأهداف المنشودة .

والأهداف منها ما يكون أوليا أو رئيسيا ومنها ما يكون وسيطا أو مشتقا ، فالهدف الرئيسي هو ما يمكن أن يعتبر هدفا للخطة مثل كهربة البلاد أو ميكنة الزراعة أو ارساء قاعدة الصناعات الثقيلة في الاقتصاد القومي أو القضاء على العجز في ميزان المدفوعات أو مضاعفة الدخل القومي في عشر سنوات . وفي ضوء هذا الهدف العام يمكن اشتقاق مجموعة من

(١) انظر الاستاذ شارل بتلهاييم « التخطيط والتنمية » ترجمة الدكتور اسماعيل صبرى عبد الله - دار المعارف ١٩٦٦

الأهداف الوسيطة مثل إقامة السد العالي ، إقامة صناعة الحديد والصلب ، إنشاء صناعات احلال الوارد ، إنشاء صناعات تنمية الصادرات ، تحقيق العمالة الكاملة .

والواقع أنه لا يمكننا أن نضع حدا فاصلا قاطعا بين ما يعتبر هدفا عاما للخطة وما يعتبر هدفا من اهدافها الوسيطة ، إذ يتوقف الأمر أساسا على مرحلة التطور الاقتصادي التي بلغتها البلاد والامكانيات المادية المتاحة ، والحاجات والقيود الاقتصادية والاجتماعية التي تفرضها مراحل التطور المختلفة . فكهربة البلاد مثلا يمكن أن تكون هدفا عاما لأكثر من خطة اقتصادية متوسطة الأجل في إحدى الدول النامية ، كما أن القضاء على العجز في ميزان المدفوعات لابد أن يكون هدفا رئيسيا لخطة طويلة المدى في دولة متخلفة ، حيث يكون العجز في هذا الميزان مزمنًا نتيجة الاختلال الهيكلي في جهاز الإنتاج الذي يتطلب تصحيحه زمنا طويلا نسبيا ، بينما يمكن أن يكون هدفا الهدف أحد الأهداف الوسيطة في خطة متوسطة الأجل تضعها دولة متقدمة حيث يكون عجز الميزان عرضيا أو مؤقتا .

هذا وتفاوت الأهداف الوسيطة من حيث درجة أهميتها مما يستوجب ترتيب أولويات لها ، فيكون لبعضها الأولوية في التنفيذ على البعض الآخر خلال سنوات الخطة . وبالنظر إلى تمدد تلك الأهداف فإنه يتعين التنسيق فيما بينها ، بمعنى أن يتحقق فيها شرط التوازن الذي لا يمكن بدونه أن تكون هناك خطة وإنما مجرد تجميع لبرامج جزئية لا تتوافر إمكانية تحقيقها في آن واحد .

فالخطة إذن يجب أن تكون متوازنة في اهدافها ماليا وماديا ، والتوازن المالي يعني تساوي إجمالي الموارد المالية المتاحة مع إجمالي الاستخدامات المستهدفة . أما التوازن المادي فيتم على مستويين : المستوى القطاعي والمستوى السلمي . والمقصود بالتوازن على المستوى القطاعي هو ضرورة تنمية القطاعات المختلفة بنسب متناسبة أو متناسبة حيث يتوقف نمو احدها على معدلات نمو القطاعات الأخرى . أما التوازن على المستوى السلمي فيقصد به تساوي الموارد المتاحة من كل سلعة (استراتيجية) مع إجمالي الاستخدامات المحددة لها .

ويرتهن تحقيق التوازن في أهداف الخطة أيضا بتحديد النسب الواقعية بين المقادير الإجمالية في الاقتصاد القومي ، مثل نسبة توزيع الناتج الاجتماعي بين السلع الإنتاجية والسلع الاستهلاكية ، ونسبة توزيع الدخل القومي بين الاستهلاك النهائي والإدخار ، ونسبة توزيع الاستهلاك النهائي بين الاستهلاك العائلي والاستهلاك الجماعي أو الحكومي . بل إن نجاح التخطيط في تحقيق التوازن الاقتصادي العام بمعدلات نمو مرتفعة لا يتوقف على مجرد تحديده نسباً واقعية بين هذه المجاميع الكلية وإنما يتوقف على مدى نجاحه في التوصل إلى أفضل تلك النسب .

كذلك يقوم بدور هام في تحقيق التوازن بين الأهداف تحديد المعاملات المعروفة باسم المعاملات الفنية للإنتاج مثل معامل المستلزمات / الإنتاج ، معامل الدخل / الإنتاج ، معامل العمل / الإنتاج ، معامل رأس المال / الإنتاج . ولما كانت هذه المعاملات تتأثر تأثيراً شديداً بالتقدم العلمي والفني فإن التخطيط لابد وأن يرسم الصورة التوازنية للاقتصاد القومي على مدى اختيار معدداً لها يستخدم من وسائل الإنتاج ولما يتبع من طرق الإنتاج واساليبه .

ووسائل تحقيق الأهداف لا تقل أهمية عن الأهداف ذاتها ، ذلك لأن تحديد الوسائل ثم أعمالها أو تطبيقها هو الذي يؤدي في النهاية إلى بلوغ الأهداف المنشودة . وهذه الوسائل إما أن تكون مباشرة أو غير مباشرة ، غير أن المجتمعات لم تعرف الوسائل المباشرة إلا في ظل الاقتصاد الاشتراكي في حين أن الوسائل غير المباشرة قد عرفها الاقتصاد الرأسمالي قبل أن تدخله البرمجة ، إذ كان يدأب على استخدام السياسات المالية كالسياسة المصرفية أو الضريبية في حفز رجال الأعمال على التوسع أو الانكماش وفقاً لتوقعات السوق والطلب الفعال . وفي أعقاب الكساد الكبير (١٩٢٩ - ١٩٣٢) وظهرت نظرية كينز عن التوظيف والتوازن العام أخذ يتسع نطاق تدخل النول الرأسمالية المتقدمة في النشاط الاقتصادي ، فاستخدمت مختلف السياسات المصرفية والضريبية والدخلية والسعيرية في محاولات مستمرة لتجنب الانكماش الاقتصادي القومي هزات عنيفة وتحقيق نوع من الاستقرار له حتى ينمو بمعدلات قد تكون منتظمة أحياناً ولكنها متواضعة دائماً . فالوسائل غير المباشرة هي إذن مجموعة من السياسات المالية الكفيلة بإحداث تغييرات جزئية أو حدية ولكنها عاجزة تماماً عن إحداث تغييرات هيكلية في الاقتصاد القومي . ومن هنا كانت صلاحيتها كوسائل

لتحقيق أهداف البرمجة في الدول الرأسمالية المتقدمة ، ومن هنا أيضا كان عدم صلاحيتها كوسائل لتحقيق أهداف التخطيط خاصة في الدول المتخلفة ، إذ أن آثارها - فضلا عن أنها لا تمتد إلى هيكل الانتاج المنشود - تغيره في تلك الدول - لا يمكن أن تتحقق إلا بعد فترة طويلة نسبيا ، هذا إذا كان تحقيقها أمرا مضمونا أو مؤكدا .

أما الوسائل المباشرة فتختلف عن ذلك تماما ، فهي مجموعة من الإجراءات التنظيمية ذات الفعالية والأثر السريع في أحداث التغيير الهيكلي المطلوب ، فمثلا لو كان من أهداف الخطة تحويل الانتاج السلمي الصغير إلى انتاج كبير ، فإن الوسيلة الناجعة لذلك هي تشجيع تكوين الجمعيات التعاونية الانتاجية بين الحرفيين وأصحاب الورش بأمدادهم بالمعدات الحديثة التي تسدد أثمانها على آجال طويلة أو أمدادهم بالخامات اللازمة للانتاج بأسعار مناسبة أو ضمان تسويق منتجاتهم بأرباح مجزية . كذلك لو أن الخطة استهدفت عدم زيادة الاستهلاك العائلي عن حجم معين ، فإن الوسيلة الفعالة لتحقيق هذا الهدف هي استخدام نظام التوزيع بالبطاقات بعد تحديد النصيب المناسب للفرد من السلع الهامة أو الضرورية ، ولقد لجأت الدول الرأسمالية إلى هذه الوسائل المباشرة في تسير اقتصادها خلال الحرب العالمية الثانية ضمانا لتعبئة مواردها ووضعها في خدمة الأغراض العسكرية حتى تحرز النصر .

غير أن استخدام التخطيط للوسائل المباشرة في تحقيق الأهداف إنما يكون ضروريا وعلى نطاق واسع في المراحل الأولى للتنمية لمواجهة الاختناقات وهيئة الظروف لتحقيق النمو المتوازن ، حتى يتم تغيير هيكل الانتاج القومي وتصل الخطة إلى المستوى الأمثل وتخطو البلاد خطوات واسعة على طريق التقدم فيكون من الطبيعي حينذاك أن يقتصر اعتماد التخطيط على الوسائل المباشرة في مجال الكليات الاقتصادية بينما يزداد استخدامه للوسائل غير المباشرة في مجال الجزئيات الاقتصادية ، حيث لا يتطلب الأمر سوى أحداث تغييرات جزئية بل وحيدة على مستوى المشروع أو النشاط الاقتصادي ، وهذا هو جوهر الإصلاح الاقتصادي الذي بدأ تطبيقه في اقتصاديات الدول الاشتراكية خلال الستينيات .

٢ - واقعية الأهداف :

يقول الدكتور اسماعيل صبرى عبد الله (١) : « وليس معنى واقعية الخطة أن تكون أهدافها متواضعة كما يظن البعض ، وإنما المعنى العلمى لهذه الصفة هو أن تكون الخطة مبنية على معرفة عميقة بمعطيات الاقتصاد القسومى من ناحية وبمفعول القوانين الاقتصادية الموضوعية من ناحية أخرى » .

ويستنتج من ذلك أن واقعية الخطة إنما تقوم على أربعة أركان عامة ، أولا : أن تكون أهدافها منبثقة من واقع الظروف الاقتصادية والاجتماعية القائمة في البلاد والخصائص القومية المميزة لتطورها التاريخى . وثانيا : أن تستند الى النسب الرئيسية السائدة بين المقادير الاقتصادية الاجمالية فى ظل هيكل جهاز الانتاج الذى يقوم بالتنفيذ . وثالثا : أن تحترم القوانين التكنيكية أو المعاملات الفنية السارية فى ظل وسائل الانتاج التى تستخدم وطرق وأساليب الانتاج التى تتبع . ورابعا : أن تحدد أهدافها على أساس كمى او حجمى ضمانا لدقة التقديرات بالابتعاد عن العوامل المالية أو النقدية التى تتأثر باتجاهات التضخم أو الانكماش ، غير أن هذه التقديرات الكمية أو الحجومية لابد وان تكون مصحوبة أيضا بتقديرات قيمية حتى يمكن التعبير بها عن المقادير الاجمالية كالدخل القومى والاستهلاك النهائى والمذخرات القومية ... الخ .

وفي تاريخ حياة التخطيط التى لم تبلغ ستين عاما ، نجد تجربة قاسية تدل على الآثار والمواقب الوخيمة المترتبة على عدم واقعية الخطة ، هذه التجربة هى الثورة المضادة التى وقعت أحداثها في المجر في خريف عام ١٩٥٦ ، فقد كان من بين أسبابها الجوهرية المحاكاة الميكانيكية للتجربة السوفيتية في التخطيط ، وإهمال الأبعاد الحقيقية للاقتصاد المجرى الزداعى الى عهد قريب بالمقارنة بالاقتصاد السوفيتى الذى يستطيع أن يكتفى اكتفاء ذاتيا ، والتركيز على تنمية الصناعات الثقيلة بمعدلات مرتفعة جدا دون مراعاة لتنمية الصناعات الخفيفة والاستهلاكية بمعدلات تكفى لمواجهة مطالب واحتياجات السكان المعيشية .

(١) أنظر المرجع السابق صفحة ٢١١ .

٣ - مرونة الأهداف :

ان اعداد الخطة وتحديد اهدافها ووسائل تنفيذها لا يعنى جمود هذه الاهداف والوسائل وعدم امكان مسايرتها لآية ظروف اقتصادية واجتماعية قد تطرأ اثناء تنفيذها ، انما يتعين ان تكون الاهداف والوسائل مرنة بحيث يمكن اعادة النظر فيها او تعديلها في ضوء اية ظروف طارئة او مستجدة .

ولعل ابرز مثل لتلك الظروف التي كانت تقتضي تعديل اهداف خطة التنمية الاقتصادية الاولى في مصر ، هو قوانين التأميم التي صدرت في يوليو ١٩٦١ والقوانين التي تبعتها في اغسطس ١٩٦٣ ومارس ١٩٦٤ بما ترتب عليها جميعا من آثار بعيدة المدى على الفائض الاقتصادي الذي يتيح لتمويل مشروعات التنمية مما كان يتحتم معه اعادة النظر في تقديرات الخطة الخاصة بالاستثمار والانتاج والاستهلاك .

هذا ولا تقتصر مرونة الأهداف على امكانية تطويرها لكى تساير اوضاعا جديدة او طارئة فى اقتصاديات البلاد ، وانما تتأكد ظاهرة المرونة - حتى فى ظل اوضاع اقتصادية واجتماعية لم تطرأ عليها تغيرات ذات شأن - بانتهاء أسلوب المخطط المتحركة ، ومضمون هذا الأسلوب هو تعديل اهداف خطة السنة المقبلة فى ضوء النتائج التى تسفر عنها متابعة تنفيذ اهداف السنة المنقضية ، بحيث يصبح انحراف التنفيذ عن الاهداف فى السنة الأخيرة للخطة ممثلا للانحراف عن اهداف تلك السنة وحدها وليس انحرافا تراكميا بالفا عن اهداف سنوات الخطة فى مجموعها . ويبرر اتباع هذا الأسلوب فى التخطيط انه مهما بلغت دقة التقديرات فمن المسلم به أن يكون هناك انحراف ولو طفيف فى التنفيذ الفعلى عن التقديرات المستهدفة خاصة فى الدول المتخلفة واثناء المراحل الاولى للتنمية .

ابعاد التخطيط :

للتخطيط ثلاثة ابعاد ، بعد قطاعى وآخر اقليمى وثالث زمنى .

البعاد القطاعى : يقوم على اساس تقسيم الاقتصاد القومى الى قطاعات اقتصادية او نوعية رئيسية : زراعة (راسية واقية) ، صناعة (ثقيلة

وخفيفة أو استخراجية وتحويلية) ، طاقات (بترول وفحم وكهرباء ، وشمس ورياح وطاقة ذرية) ، خدمات انتاجية (تجارة داخلية ونقل وتخزين وسياحة) خدمات غير انتاجية (تعليم وصحة وثقافة وترويج ومرافق) ، تجارة خارجية وعلاقات اقتصادية دولية .

ويجرى اعداد خطة مستقلة لكل من هذه القطاعات ، ثم يتم التنسيق بين اهداف تلك الخطط عن طريق اجراء اختبارات الاتساق الكلية والجزئية ، لكي تخرج مجمعة في اطار واحد يشكل خطة قومية قوامها البعد القطاعي .

والبعد الاقليمي او المكاني او الحيوى : يقوم على أساس تقسيم الحيى المكاني للبلاد الى عدد من الأقاليم الاقتصادية ، كل اقليم منها يعتبر وحدة مكانية كبيرة تتوافر فيها امكانيات حقيقية حالية او كامنة من الثروات الطبيعية المعدنية وغير المعدنية والأراضي الزراعية او القابلة للزراعة والقوى البشرية والعامة ، بحيث يكون الاقليم حالياً او يصبح مستقبلاً متجانساً ومتكاملاً ومتسماً بصفة الاستقلالية الذاتية .

والركن الرئيسى للبعد المكاني والتخطيط الاقليمي هو ظاهرة التوطن والتوطن ، بمعنى توطن وتوطن القطاعات السلمية من زراعة وصناعة وطاقة وتشبيد على أساس مدى توافر الموارد الطبيعية او مدى القرب من موانئ التصدير او الاستيراد او أسواق التصريف المحلية او مدى سهولة سبيل النقل والاتصالات ... الخ ، هذا فضلاً عن توطن وتوطن الخدمات الانتاجية وغير الانتاجية استكمالاً لمقومات الحياة الاقتصادية والاجتماعية .

ويجرى اعداد خطة مستقلة لكل من هذه الأقاليم ، ثم يتم التنسيق بين اهداف تلك الخطط لكي تخرج مجمعة في اطار واحد يشكل خطة قومية قوامها البعد الاقليمي .

واذن فهناك خطتان قوميتان ، احدهما قائمة على البعد القطاعي والأخرى قائمة على البعد الاقليمي ، ولكن هاتين الخطتين القوميتين متطابقتان وتشكلان وجهين لعملة واحدة .

غير أن الجدير بالذكر في هذا الشأن أن مصر لم تعد حتى الآن خطة قومية على أساس البعد الاقليمي ، وإنما يجرى اعداد خطتها القومية على أساس

قطاعى فحسب ، والسبب في ذلك أن خطط الأقاليم الاقتصادية ما زالت مقتصرة على المشروعات التى تنفذها دواوين عموم المحافظات ، وهى مشروعات خدمة في الأغلب الأعم الى جانب بعض المشروعات الانتاجية الصغيرة التى تلبى الاحتياجات المباشرة للمحافظات .

فخطط الأقاليم الاقتصادية اذن لا تشمل المشروعات التى تتولى القطاعات الاقتصادية أو النوعية تنفيذها في تلك الأقاليم ، والواجب أن يكون للأقاليم الاقتصادية وهياكل الحكم المحلي كلمة ذات وزن في مجال التوطين ، حالما تكون أعرق دراية بمواردها واحتياجاتها وأشد التصاقا واحتكاكا بمشاكل التنمية ومسوقاتها .

ولا يتطلب ما نصبو الى تحقيقه في هذا المجال سوى التنسيق والتعاون الوثيق بين الوزارات القطاعية ووزارة الحكم المحلي ووزارة التخطيط ، بحيث نتوصل في مستقبل قريب الى اعداد تلك الخطة القومية القائمة على أساس اقليمي والمطابقة لخطة القومية القائمة على أساس قطاعي .

والبعد الزمني : قوامه تقسيم خطط التنمية على أساس الزمن الذى يستغرقه تنفيذ أهداف كل خطة .

فهناك خطة طويلة المدى ترسم الخطوط العريضة والواسعة لصورة الواقع الاقتصادى الاجتماعى المنشود في نهاية حقبة زمنية قد تمتد الى عشرين أو خمسة وعشرين عاما أو أكثر . فهى تهتم بوضع تصور عام لهدف أو مجموعة محدودة من الأهداف الإستراتيجية ، وهذه الأهداف قد تكون رقمية أو تكون معنوية ، مثل كهربية البلاد وإرساء قاعدة الصناعة الثقيلة وتوطين الكتيل البشرية في الصحارى وتصفية التبعية الاقتصادية وتصفية العجز المزمن من ميزان المدفوعات .

وهناك خطة متوسطة المدى تشتمل من الهدف أو الأهداف الاستراتيجية للخطة طويلة المدى ، مجموعة من الأهداف الوسيطة التى تسعى الى تحقيقها عبر فترة زمنية قد تتراوح ما بين ثلاث وسبع سنوات ولكنها عادة ما تكون خمساً .

أما الخطة قصيرة المدى فهى عبارة عن الشريحة السنوية من الخطة متوسطة المدى .

مراحل اعداد الخطة :

يمر اعداد الخطة في أربع مراحل نستعرضها فيما يلي :

المرحلة الأولى - التحضير لاعداد الخطة :

يتيم في هذه المرحلة جمع البيانات الإحصائية عن الاقتصاد القومي خلال سلسلة زمنية تمكن من اعداد دراسة وصفية وتحليلية للتعرف على هيكل الانتاج القومي ومدى مساهمة القطاعات الاقتصادية المختلفة في توليد الدخل والوقوف على التوزيع الحالي للدخول ومدى ما يمتصه الاستهلاك النهائي من هذه الدخول وما يتاح منها كمخدرات للاستثمار ، وعلاقة الاقتصاد المحلي بالعالم الخارجى من حيث حجم الصادرات والواردات ومدى ما يحققه الميزان التجارى أو ميزان المدفوعات من عجز أو فائض وحصر كافة الموارد المادية والمالية والبشرية ومدى ما يستغل منها ، كل ذلك بفرض التعرف على حقيقة امكانيات البلاد والمشاكل والصعوبات التى تواجه عمليات التنمية حتى يمكن فى ضوءها مجتمعة اقتراح اطار اولى للخطة ، فهذه المرحلة اذن أشبه ما تكون بدراسة تاريخ الحالة وأعراضها فى الطب حتى يمكن تشخيص الداء تشخيصا صحيحا تمهيدا لمباشرة العلاج الناجح .

المرحلة الثانية - التوجيهات العامة :

وهذه التوجيهات تختص بها السلطة السياسية ، وغالبا ما تكون غير مفصلة بل ذات طابع عام مثل تحديد مستوى معين للدخل القومي يجب بلوغه فى نهاية الخطة أو تحديد حجم الاستثمار الذى يتعين تنفيذه خلالها أو تحديد أولوية الصناعة الثقيلة على الخفيفة ، . الخ .

المرحلة الثالثة - اعداد الاطار الأولى للخطة :

فى ضوء التوجيهات العامة التى تصدرها السلطة السياسية يقوم الجهاز المركزى للتخطيط باعداد الاطار الأولى للخطة الذى يقصد به تحديد الأهداف التى يسمى الاقتصاد القومى الى تحقيقها ، وتتعلق هذه الأهداف بالمجاميع الاقتصادية الكلية من دخل وانتاج واستثمار وإدخار وعمالة واستهلاك وصادرات وواردات ، ويعتمد المخطط فى التوصل الى تقديرات هذه الأهداف على النسب الرئيسية بين تلك المقادير الإجمالية أو على العلاقات الوظيفية التى تربطها ببعضها .

ولاعداد الاطار الأولى للنخطة يمكن أن نتبع أكثر من أسلوب وموقف
نقتصر هنا على الإشارة الى طريقتين (١) هما طريقة التنقيب التدريجي
وطريقة الحلقات الموصلة . وقبل أن نستعرض في ايجاز كيفية استخدام
هاتين الطريقتين في اعداد الاطار ، تجدر الإشارة الى أن الفرق الرئيسي
بينهما ينحصر في أن نقطة البدء في الطريقة الأولى هي استهداف تحقيق
التوازن للاقتصاد القومي عند مستوى معين في السنة الأخيرة للنخطة ثم
تحديد الأهداف والوسائل التي تتفق وتحقيق هذا التوازن المنشود .
أما الطريقة الثانية فلا تبدأ من تصور مستوى معين للتوازن الاقتصادي
يستهدف تحقيقه في السنة الأخيرة للنخطة ، وإنما تبدأ من تحديد أهداف
مرتفعة في الفروع أو الصناعات القيادية ثم تحاول التوفيق بين هذه
الأهداف وأهداف الفروع والقطاعات الأخرى . بما يؤدي في النهاية الى
تحقيق التوازن على مستوى الاقتصاد القومي .

وبالنسبة لاستخدام طريقة التنقيب التدريجي يشرع المخطط في تحديد
الهدف الرئيسي والأهداف المشتقة في ضوء التوازن المستهدف تحقيقه
على مستوى الاقتصاد القومي ، فمثلا يمكن البدء بتحديد هدف
معين لزيادة الدخل كهدف عام للنخطة ، ومعرفة حجم الدخل القومي
المستهدف يمكن التسلسل منه الى بقية الأهداف الأخرى إذ يتم تحديد هدف
الاستهلاك النهائي في ضوء حجم الدخل باستخدام العلاقة الوظيفية التي
تربط بين تطور الدخل وتطور الاستهلاك ، وبالتوصل الى هدف كسل من
الدخل والاستهلاك يمكن تقدير الادخار المتاح ، وكذلك باستخدام علاقة
الدخل بالانتاج يمكن تقدير هدف الانتاج القومي الذي ننقل منه الى
تحديد حجم الاستثمار باستخدام معامل رأس المال/الانتاج . وبمقارنة
هدف الاستثمار بتقديرات الادخار نتوصل الى تقدير التمويل الأجنبي.
للنخطة ، ثم يتم تقدير الواردات على أساس احتياجات الاستهلاك والانتاج
والاستثمار من السلع الاستهلاكية والوسيلة والاستثمارية على الترتيب
كما يتم تحديد هدف الصادرات على أساس تقدير الواردات والتمويل.
الأجنبي للنخطة ، وأخيرا يقدر هدف العمالة على مدى حجم الاستثمار
وحجم الانتاج وباستخدام معامل رأس المال / العمل ومعامل الانتاج /
العمل .

(١) انظر الاستاذ شارل بتهليم المرجع السابق صفحة ١٨٧ وما بعدها .

وهذا التسلسل يصل المخطط الى تحديد أهداف المقادير الاجمالية في الاقتصاد القومي وتوضح معالم الاطار الأولى للخطة ، ولا بد أن يتأكد المخطط من أن هذه الأهداف تتفق وتحقيق التوازن المستهدف في السنة الأخيرة للخطة وذلك بإجراء الاختبارات اللازمة لتحقيق شرط التوازن بين الموارد والاستخدامات بجوانبها المختلفة المادية والمالية والبشرية .

أما بالنسبة لطريقة الحلقات الموصلة فيبدأ المخطط بتحديد عدة أهداف رئيسية لأهم الفروع والصناعات الأساسية للاقتصاد القومي والتي تلعب الدور القيادي في تحريك عملية التنمية في ضوء الامكانيات المتوفرة للبلاد والاعتبارات التكنيكية ، فتحدد أهداف الانتاج للفروع والصناعات الأساسية عند الحدود العليا وذلك دون إخلال باحتياجات الاستهلاك النهائي واعتبارات التصدير ، ومن هذا الاطار الأولى لمخطط الفروع الأساسية يتسلسل المخطط لاستكمال الاطار الأولى للاقتصاد القومي ككل وذلك ببراعة النسب أو العلاقات بين القطاعات المختلفة .

المرحلة الرابعة : اعداد الاطار التفصيلي للخطة :

حاليا ينتهي الجهاز المركزي للتخطيط من اعداد الاطار الأولى الذي يتضمن تقديرات للمجاميع الاقتصادية الكلية من استثمار وانتاج ودخل واستهلاك وصادرات وواردات ومدخرات وعمالة وأجور ، موزعة زمنيا على سنوات الخطة ونوعيا على القطاعات الاقتصادية الرئيسية من زراعة وصناعة وتشبيد ونقل ومواصلات وخدمات ، حاليا ينتهي من ذلك تبسداً المرحلة التالية والأخيرة وهي مرحلة الاطار التفصيلي الذي يتم اعداده من خلال حوار يدور بين جهاز التخطيط المركزي وأجهزة التخطيط على مختلف مستوياتها ، ويجرى هذا الحوار عن طريق تدفق تيار البيانات المتعلقة بالاطار الأولى من القمة وهي الجهاز المركزي الى القاعدة وهي الوحدة الاقتصادية مارا بالقطاع الذي تمثله الوزارة أو الفرع أو النشاط الاقتصادي الذي تمثله هيئة القطاع العام^(١) ثم يتمكس اتجاه التيار فيتدفق من أسفل الى أعلى حاملا البيانات المتعلقة بالاطار التفصيلي .

(١) انظر القانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٨٣ بشأن هيئات القطاع العام وشركاته .

وبيان ذلك ان تقوم وزارة التخطيط بتبليغ الاطار الاولى الى الوزارات التي تشترع بالاشتراك مع هيئات القطاع العام التابعة لها في توزيع اهداف القطاع على الفروع والمنشآت الاقتصادية التي يتكون منها ، بمعنى ان مسئولية تحديد الاهداف الجزئية لكل فرع أو نشاط اقتصادي انما هي مسئولية جماعية تقع على عاتق الوزارة وكافة أجهزتها ، بينما يكون من المهام الرئيسية للوزارة بالاشتراك مع كل هيئة قطاع عام على حدة - اتخاذ القرارات المتعلقة بخلق أو انشاء الوحدات الاقتصادية الجديدة ، أو الاكتفاء بالتوسع في الوحدات القائمة في الفرع أو النشاط الذي تشرف عليه الهيئة ، وكذلك اتخاذ القرارات المتعلقة بحجم التمويل اللازم للفرع ومنطقتي توطين هذا الفرع اقليميا ونوع التكنولوجيا التي يستخدم في انتاجه .

وبعد ان تتضح الاتجاهات أو المؤشرات العامة لخطة المشروع ، تقوم هيئة القطاع العام بتبليغها الى الوحدات الاقتصادية التابعة التي تشترع كل منها بدورها في اعداد خططها على مدى تلك الاهداف المقررة للفرع أو المؤشرات العامة لخطته .

وما نريد أن نسجله في هذا الشأن هو انه يجوز للوحدة الاقتصادية أن تحدد أهدافها متجاوزة أو متخطية معدلات النمو المرسومة للفرع أو النشاط غير أن هذا التجاوز أو التخطي لا يكون الا في مجالات معينة مثل مجال الانتاج طالما كان استغلال طاقتها الانتاجية المعطلة أو ازالة الاختناقات بين مراكز الانتاج يسمح بهذا التجاوز ، وكذلك في مجال التصدير طالما كانت تعاقباتها مع الأسواق الخارجية (اذا كان هذا النظام معمولاً به) تمكنها من زيادة صادراتها بنسبة مرتفعة ، أما في مجالات الأجور والمعاملة والمخامات المستخدمة فلا يسمح للوحدة بتخطي معدلات زيادتها المستهدفة الا بمقدار الحثيث لأن ذلك يعنى في حقيقته هبوطاً بكفاية الأجر والمصل والمواد التي تحددها الخطة على أساس الكفاية المتوسطة للفرع أو النشاط بغض النظر عن الكفاية أو التكلفة في كل وحدة بذاتها .

وإذا كان مسوحاً للوحدة في اعداد خططها بتجاوز أو تخطي معدلات النمو المستهدفة للفرع فلا بد أن يكون مسوحاً لها أيضاً بالقصور أو التخلف عنها طالما كان هذا القصور أو التخلف في حدود ضيقة تبررها الظروف الموضوعية لوحدة معينة ، كما هو الحال عندما تعجز وحدة أو أكثر خلال سنة أو أخرى من سنوات الخطة عن تحسين كفاية المباد

(م ٢ - النظام المحاسبي)

أو العمل والارتفاع بها الى مستوى الكفاية المتوسطة للفرع نتيجة قدم
معداتها نسبيا أو حداثة عهد العاملين بها وقصص تدريبهم .

فإذا ما أتمت الوحدة اعداد خططها وجرت مناقشتها من جانب العاملين
بها وادخلت عليها التعديلات التي أسفرت عنها هذه المناقشة ثم أقرها
مجلس الادارة في صورتها الأخيرة ، ترقع الخطة الى هيئة القطاع العام لكي
تشرع في دراسة التوسعات والمشروعات الجديدة المقترحة من جانب
الوحدات (الخطط الاستثمارية) فلا تقصر أيا منها قبل التحقق من
الاستغلال الكامل للطاقة الانتاجية أولا والتأكد من سلامة التقديرات
الخاصة بمكونات الاستثمار ثانيا ، ثم تجرى المفاضلة بينها واختيار أنسبها
على هدى ما يتقرر الأخذ به من معايير التفضيل المختلفة مثل معيار
كفاية الاستثمار (محسوبة على أساس معامل رأس المال/ الانتاج) ومعيار
توفير النقد الأجنبي (بإحلال الوارد أو تنمية الصادر) ومعيار توظيف
العمل ومعيار توليد الدخل . . الخ ، كما تحدد أولويات التنفيذ عبر
سنوات الخطة للتوسعات والمشروعات التي وقع عليها الاختيار ، وذلك
حسب أهميتها التي تقررها اعتبارات فنية أو اقتصادية أو اجتماعية .
وتأخذ بعد ذلك في مراجعة تقديرات الخطة الانتاجية وتصحيحها أولا في ضوء
البرنامج الزمني لتنفيذ الاستثمارات آخذة في الاعتبار فترة التفريغ
وثانيا على هدى معايير الكفاية المتوسطة أو التكلفة المتوسطة للفرع
أو النشاط الاقتصادي . وأخيرا تقوم هيئة القطاع العام بصب خطط
الوحدات في صورة تجميعية لأجراء التنسيق بينها والتأكد من أن الخطة
التفصيلية للفرع قد رسمت في حدود الاهداف المقررة له أصلا .

وعندما تلقى الوزارة المختصة خطط هيئات القطاع العام التابعة لها ،
تقوم هي الأخرى بدراسة التوسعات والمشروعات المقترحة من جانب هذه الهيئات
وتحكم عليها باستخدام المعايير السابقة فضلا عن معيار آخر على جانب كبير
من الأهمية في هذا المستوى القطاعي وهو مدى تحقيقها للنسب الواقعية
أو أفضل النسب بين انتاج الفروع الاقتصادية المكونة للقطاع (مثل النسبة
بين انتاج الصناعات الاستخراجية وانتاج الصناعات التحويلية) ، كما تقوم
الوزارة بالمراجعة والتصحيح ثم التنسيق بين خطط الفروع لكي تخرج خطة
القطاع متوازنة دون تبديد أو اختناق .

وأخيرا تتجمع خطط الوزارات او القطاعات لدى وزارة التخطيط التي تقوم بوضع هذه الخطط في إطار موحد هو الإطار التفصيلي للخطّة ، ومهمة وزارة التخطيط في هذه الخطوة تعتبر أخطر المهام ذلك لأنها ليست مجرد تجميع لخطط القطاعات الاقتصادية ، وإنما التأكّد بصفة نهائية وعن طريق الاختبارات اللازمة من تحقيق النسب الواقعية أو أفضل النسب بين المقادير الاقتصادية الإجمالية وتوفير شروط التناسق والترابط والتكامل بين الأهداف بما يضمن تحقيق التوازن العام للاقتصاد القومي بمعدلات نمو مرتفعة .

ولا يتبقى بعد إعداد الخطّة في شكلها النهائي سوى عرضها على السلطة التشريعية لإقرارها تمهيدا للبدء في تنفيذ أهدافها التي ارتضاها والتزم بها المجتمع بمختلف تنظيماته ومؤسساته .

هذا ونود أن نشير إلى أن قانون الخطّة العامة للدولة رقم ٧٠ لسنة ١٩٧٣. قد جاء في مختلف مواده مؤكداً للخطوط العريضة لمراحل إعداد الخطّة كما جاءت في العرض السالف .

الفصل الثاني

الموازن الاقتصادية كأدوات للتخطيط

التعريف بأدوات التخطيط والبرمجة :

يقصد بأدوات التخطيط تلك الأدوات التي تستخدم أولا : في وصف الهيكل الاقتصادي القائم والتعرف على النسب الرئيسية والعلاقات الوظيفية التي تربط بين المقادير الاقتصادية الإجمالية ، وكذا التعرف على القوانين أو الممارسات الفنية التي تحكم النشاط الاقتصادية المختلفة ، هذا كله تمهيدا لاستخدامها ثانيا : في إعداد الأطار الأولى والأطار التفصيلي لخطة الدولة وإجراء اختبارات الاتساق الضرورية بين أهدافها .

ومن الطبيعي أن تختلف أدوات التخطيط أو أدوات إعداد الخطط اختلافا جوهريا عن أدوات البرمجة أو أدوات إعداد البرامج ، ويرجع ذلك الى سببين أولهما الاختلاف الجذري العميق في الظروف الاقتصادية والاجتماعية التي تولد بين أحضانها كل مجموعة من هذه الأدوات : فالأولى لا يعرفها سوى اقتصاد اشتراكي يقوم على الملكية العامة لوسائل الإنتاج ويعرك نشاطه اشباع الطلب الاجتماعي وتختفى في طله قوى السوق العمياء ، هذا في حين أن الثانية لم يعرفها الاقتصاد الرأسمالي القائم على الملكية الخاصة الا حينما دعت الحاجة الملحة الى استخدامها خاصة بعد الأزمة الاقتصادية العالمية في محاولات مستمرة لتنظيم قوى السوق التلقائية دون مساس بحق الملكية أو مساس بالمحرك الأول والآخر للنشاط الاقتصادي وهو تحقيق أقصى ربح ممكن عن طريق اشباع الطلب الفعال .

أما السبب الثاني فيمكن في اختلاف طبيعة الخطة عن طبيعة البرنامج ، فالخطة دائما ذات جانبيين أو وجهين كوجهي العملة ، أولهما مادي أو عيني (الخطة المادية أو العينية) وهو يشكل الجانب الأساسي

منها لأنه يتطلب على تحديد أهدافها كليا أو حجما ضامنا لفئة تقديراتها وواقعيتها ، والثاني هو الجانب المالي (الخطة المالية) الذي يعتبر انعكاسا قيميا للجانب العيني .

وبينما يتناول الأول حصر الموارد المادية وتخصيصها للاستخدامات المختلفة في شكل موازين للسلع والطاقت الانتاجية وجداول للمدخلات والمخرجات محدد بذلك أحجام الانتاج والاستثمار والاستهلاك الوسيط والنهاي والصادرات والواردات وموضعا التدفق السلمي لهذه المقادير بين القطاعات والفروع الاقتصادية المختلفة ، نجد الثاني ينصب على حصر الموارد المالية وتخصيصها للاستخدامات المختلفة في شكل موازين للنقد والايمان ودخل وانفاق السكان موضعا بذلك التدفق المالي الذي يغطي قيمة هذا التدفق السلمي بل ويطابقه تماما بحيث يحول دون ظهور الاتجاهات التضخمية أو الانكماشية ويسد الطريق أمام وجود فائض نقدي في قطاع ما أو اختناق تمويلي في قطاع آخر . هذا كله فضلا عن جانب ثالث للخطة هو الجانب البشري (خطة القوة العاملة) الذي يهتم بحصر الموارد من القوى العاملة بمختلف حرفها ومهنها وتخصيصها للاستخدامات المختلفة بحسب احتياجات القطاعات والفروع ووفقا للخطة المادية .

هذا عن طبيعة الخطة ، أما البرنامج فلكونه توجيهيا أو تأشيريا لا يمكن أن يكون له سوى جانب واحد فحسب هو الجانب المالي ، حيث لا جدوى من وراء الاهتمام بأعداد الجانب العيني وتحديد الأهداف الكمية أو الحجمية طالما كان الالتزام بأهداف البرنامج غير قائم من ناحية .، وطالما كانت تلك الأهداف تنصب على المجاميع الاقتصادية الكلية والقطاعات التنظيمية دون القطاعات والفروع والمناشط الاقتصادية من ناحية أخرى . والواقع أن اقتصار البرامج على الجانب المالي دون العيني وتركيز اهتمامها على المقادير الاقتصادية الاجمالية والقطاعات التنظيمية فحسب إنما يشكل أخطر ثمراتها ، ويجعل أهدافها حتى في حالة الالتزام بها عرضة لأن تصنف بها قوى السوق أو على الأقل تتلاعب بها اتجاهات التضخم أو الانكماش .

* ونخلص من العرض السابق الى حقيقة واقعة وهي أن الدول للاستراتيجية تستخدم الموازين الاقتصادية كأداة من أهم أدوات إعداد

خطتها ، بينما تستخدم الدول الرأسمالية المتقدمة الميزانية القومية كأهم أدوات اعداد برامجها ، على أن الميزانية القومية انتشر استخدامها بعد الحرب العالمية الثانية بين دول العالم الثالث كأداة لوضع الخطط الشاملة ، وكان هذا أمرا طبيعيا باعتبارها دولا نامية حديثة العهد بالاستقلال قليلة الخبرة بأساليب التنمية الاقتصادية غير أن جمهورية مصر العربية حينما لمست من نتائج تنفيذ خطتها الخمسية الأولى الثغرات الموجودة في نظام الحسابات القومية ، سارعت الى سد هذه الثغرات باستخدام بعض الموازين المادية (موازين السلع - موازين الطاقة - جداول المدخلات والمخرجات) ، وكان صدور النظام المحاسبي الموحد مشتملا على الموازنة العينية بجوانبها المختلفة خطوة واسعة وموفقة على طريق جمع البيانات التفصيلية اللازمة لتكوين تلك الموازين وإيذانا ببدء استخدامها في العمليات التخطيطية .

وفي اعتقادنا أن المرحلة الحالية لاستخدام الموازين المادية الى جانب نظام الحسابات القومية هي مرحلة إنتقالية في تطور الأساليب والأدوات المستخدمة في اعداد الخطط في مصر ، وأنه يجب بل وسوف تتلوهها مرحلة جديدة لاستخدام نظام الموازين الاقتصادية كأداة متكاملة ، محكمة وفعالة لاعداد خططنا القومية .

الهيكل العام لنظام الموازين (١) :

يجري تركيب الموازين الاقتصادية على ثلاثة مستويات من حيث درجة التجميع ، فهناك موازين اجمالية الفرض منها وصف الاقتصاد القومي وتحليل عملية التنمية وضمان التناسق بين الخطط الجزئية ، كذلك هناك موازين أكثر تفصيلا لتصوير التشابك بين القطاعات الاقتصادية وتحديد العلاقات التي تربط بينها ، هذا فضلا عن موازين تحليلية تعد على مستوى الوحدات الاقتصادية .

(١) الهيكل المعروض هنا يمثل هيكل الموازين الاقتصادية المستخدمة في تشييكوسلوفاكيا وقد نقل عن الأستاذ سيفاتشيك من مجموعة محاضراته عن التخطيط القومي - وزارة التخطيط ١٩٦٧ .

وللموازنين ثلاثة جوانب ، جانب مادي وآخر مالي وثالث بشري ، فاذا تناولنا الجانب المادي نجد أن موازينه تتكون من ميزان انتاج واستخدام الناتج الاجتماعي وميزان رأس المال الثابت القومي وذلك على المستوى الاجمالي ، ثم موازين هيكلية او جداول للمدخلات والمخرجات على المستوى التالي وهو مستوى التشابك القطاعي واهيرا موازين سلمية لمنتجات الزراعة والصناعة وموازن للطاقة الانتاجية على المستوى التحليلي .

اما الجانب المالي فتتكون موازينه من ميزان انتاج (توليد) وتوزيع واستخدام الدخل القومي استخداما نهائيا وذلك على المستوى الاجمالي ، ثم ميزان مالي قومي (خطة مالية قومية وميزانية الدولة) وميزان لدخل وانفاق السكان او القطاع العائلي وميزان للائتمان (خطة ائتمانية) وميزان النقد (خطة نقدية) وميزان للنقد الأجنبي وذلك كله على مستوى العلاقات التشابكية بين القطاعات ، وتأتي بعد ذلك الموازين المالية للوحدات المختلفة على المستوى التحليلي .

واخيرا فان الجانب البشري تتكون موازينه من ميزان اجمالي للقوة العاملة وموازن للقوة العاملة على مستوى الوزارات او القطاعات او الاقاليم، ثم موازين على مستوى الوحدات .

هذا وتنبني جميع تلك الموازين على فكرة بسيطة هي فكرة الحساب ذي الجانبين الدائن والمدين ، فيتم في الجانب الدائن حصر الموارد بينما يتم في الجانب المدين تخصيص تلك الموارد لاستخداماتها المختلفة .

والشكل التالي يوضح الهيكل العام لنظام الموازين الاقتصادية المطبق في تشيكوسلوفاكيا .

وبعدما سوف نشرع في عرض هذه الموازين بأنواعها الثلاثة متوخين في ذلك الايجاز والتبسيط ما أمكن وعلى مستوى الموازين الاجمالية وموازن التشابك مرجئين شرح الموازين التحليلية لفصول تالية خصصناها للتخطيط على مستوى الوحدة .

الهيكل العام للموازنين الاقتصادية

درجة التجميع	الموازن المادية	الموازن المالية	الموازن البشرية
الموازن الإجمالية	١ - ميزان إنتاج واستخدام المنتج الأجنبي ٢ - ميزان رأس المال الثابت القوي	١ - ميزان توليد وتوزيع واستخدام الدخل القوي ٢ - الميزان المالك القوي وميزانية الدولة ٣ - ميزان الائتمان ٤ - ميزان الدخل والإنفاق التقديري للسكان ٥ - ميزان النقد (المحلة المحلية) ٦ - ميزان النقد الأجنبي	ميزان القوة العاملة القوي . موازن القوة العاملة المساهمة للقاعات الاقتصادية - للأقاليم الاقتصادية - لأنشطة الاقتصادية - للمحليات .
موازن التشارك	الموازن الملكية أو جداول المدخلات والمخرجات	١ - الموازن السلمية ٢ - موازن الطاقة الإنتاجية للوحدات	موازن القوة العاملة للوحدات

الموازن المادية

اولا : ميزان انتاج واستهلاك الناتج الاجتماعى الاجتماعى (١) :

المقصود بالناتج الاجتماعى هو السلع المنتجة والخدمات الانتاجية للمؤداة في مختلف قطاعات الاقتصاد القومى خلال فترة زمنية معينة .
والاقتصاديون الاشتراكيون لا يأخذون في اعتبارهم عند حساب الناتج الاجتماعى سوى ما يتم انتاجه من سلع مادية وما يتم ادائه من خدمات متعلقة بتلك السلع او منصبة على التعامل فيها وهى خدمات نقل البضائع والتجارة الداخلية والخارجية ، وذلك دون غيرها من الخدمات الأخرى التى تؤدى لصالح الأفراد مثل التعليم والصحة والاسكان والمواصلات او تؤدى لصالح المجتمع برمته مثل الدفاع والأمن ، فهذه كلها خدمات غير انتاجية لا تدخل في حسابهم للناتج الاجتماعى .

ويرى هؤلاء الاقتصاديون أن هذا الناتج يمكن التعبير عنه ماديا وماليا
فمن الناحية المادية يتكون الناتج الاجتماعى من سلع استهلاكية تخصص لأشباع حاجات الاستهلاك النهائى و سلع انتاجية تخصص لأشباع حاجات الانتاج ، وهذه الأخيرة تتكون من سلع وسيطة تستهلك فوريا ببجرد استخدامها في العمليات الانتاجية و سلع رأسمالية تستهلك تدريجيا في تلك العمليات على سنوات عديدة .

فالناتج الاجتماعى ماديا = سلع استهلاكية + سلع انتاجية
(وسيطة ورأسمالية)

أما من الناحية المالية فان الناتج الاجتماعى يتكون من ثلاث قيم :
الاولى هى قيمة السلع الانتاجية (الوسيطة والرأسمالية) التى تستهلك

(١) انظر سبقاتشيك في المرجع السابق ، وكذا الدكتور محمد فكرى شحاته في محاضراته عن الموازن التخطيطية في الاقتصاد الاشتراكى المخطط ، مذكرة رقم ٨٨٦ - معهد التخطيط القومى - يوليو ١٩٦٩ .

في انتاجه ، والثانية هي الاجور والمرتبات التي تدفع للعاملين في القطاعات المنتجة للسلع والمؤدية للخدمات الانتاجية ، أما القيمة الثالثة والأخيرة فهي الفائض الاقتصادي الذي يتولد للمجتمع او ما يسميه هؤلاء الاقتصاديون فائض القيمة وهو ما يقابل عوائد حقوق التملك في المجتمعات الرأسمالية من فوائده وأرباح وإيجارات .

فالناتج الاجتماعي ماليا = قيمة السلع الانتاجية (الوسيطة والرأسمالية) المستهلكة في الانتاج + قيمة الاجور والمرتبات المدفوعة للعاملين في قطاعات الانتاج والخدمات الانتاجية + الفائض الاقتصادي المتولد في تلك القطاعات .

وعلى أساس هذا التحديد لمفهوم الناتج الاجتماعي يتم تركيب ميزانه بحيث يشمل الجانب الدائن السلع المنتجة والخدمات الانتاجية المؤداة خلال فترة زمنية معينة .، فضلا عن السلع المستوردة خلال تلك الفترة باعتبارها موردا للاقتصاد المحلي من العالم الخارجي أما الجانب المدين فيشمل أولا : السلع الانتاجية (الوسيطة والرأسمالية) التي تستهلك في انتاج الناتج الاجتماعي ، وثانيا : سلع الاستهلاك النهائي سواء كان خاصا (للأفراد) او عاما (للحكومة) ، وثالثا : السلع الرأسمالية التي تشكل اضافات للاصول الثابتة وتغيرا في المخزون ويعبر عنها بالتراكم العيني ، وأخيرا : السلع المصدرة باعتبارها استخداما لجزء من الناتج الاجتماعي في اشباع الطلب العالمي .

والشكل التالي يوضح هذا الميزان ومكوناته

ميزان انتاج واستخدام الناتج الاجتماعى

مصادر	استخدامات
١ - انتاج الناتج الاجتماعى	١ - الاستهلاك الانتاجى
(أ) السلع	(أ) السلع الوسيطة
(ب) الخدمات الانتاجية	(مستلزمات)
٢ - الواردات	(ب) السلع الرأسمالية (مقابل اهلاك الأصول المنتجة)
	٢ - الاستهلاك النهائى
	(أ) الخاص
	(ب) العام (يشمل اهلاك الأصول غير المنتجة كالمدارس والمستشفيات والمساكن)
	٣ - التراكم العينى
	(أ) الإضافات للأصول الثابتة
	(منتجة وغير منتجة)
	(ب) التغير فى المخزون (سلع استهلاكية وسلع وسيطة)
	٤ - المصادرات
مجموع الناتج	مجموع الاستخدامات

ثانياً - ميزان رأس المال الثابت :

ويعد هذا الميزان خصيصاً للسلع الرأسمالية التى تمثل إضافات للأصول الثابتة ، وذلك باعتبارها الأساس المادى والفنى لعملية تكرار الانتاج الموسع Expanded Reproduction

ولهذه السلع (رأس المال الثابت) من وجهة نظر الاقتصاديين الاشتراكيين خاصية مزدوجة ، تمثلها من جانب قيمة استعمالية لا تتغير بفعل عمليات التشقيل ويعبر عنها ثمن الشراء الاصلى ، وتمثلها من جانب آخر قيمة نقدية تتناقض تدريجيا بمقدار ما طرأ على الأصول من هلاك اثناء عملية الانتاج . ولذلك تصور تلك الخاصية للمزدوجة لرأس المال الثابت في ميزانين يعكس احدهما القيمة الاستعمالية أو ما يعبر عنه بالجانب المادى لرأس المال الثابت بينما يصور الثانى القيم النقدية لرأس المال .

وقد يبدو غريبا أن يعد ميزان رأس المال الثابت على أساس قيمته الاستعمالية أى دون نظر لعمر الآلات والمعدات ودون خصم أقساط اهلاكها ، غير أن السبب في ذلك هو تيسير استخدام الاسعار الثابتة في التقييم .

هذا ويستخدم ميزان رأس المال الثابت في الاغراض التالية :

١ - تحديد معدلات نمو المال الثابت في قطاعات الاقتصاد القومى من سنة الى أخرى .

٢ - تحليل التغيرات الهيكلية التى تطرأ عليه نتيجة التقدم العلمى والفنى .

٣ - تحديد العلاقة الفنية التى تربط الطاقة بالانتاج أو ما يعبر عنه بمعامل رأس المال الثابت / الانتاج .

٤ - تحديد العلاقة الفنية التى تربط الاصول الثابتة بالقوة العاملة اللازمة لتشغيلها أو ما يعبر عنه بمعامل رأس المال الثابت/العمل .

ويتخذ الميزان على المستوى القومى الشكل التالى :

ثالثاً - الموازين الهيكلية أو جداول المدخلات والمخرجات (١) :

وهي عبارة عن موازين أو جداول تحلل الترابط بين الوحدات الاقتصادية خلال قيامها بالأنشطة الإنتاجية ، بمعنى أنها تحلل العلاقات المتبادلة بين الوحدات الاقتصادية باعتبارها مشترية للمناصر الداخلة في الانتاج (للمدخلات) من جانب وبائعة للانتاج (المخرجات) الى المستخدم من جانب آخر .

فهذه الجداول لا تحلل الاقتصاد القومي في صورة اجمالية أو تجميعية وانما في صورة تفصيلية بتكسيه هيكلياً بحيث يمكن التعرف على علاقات التشابك بين الفروع بل والمناشط الاقتصادية المختلفة .

ولا تقتصر مهمة هذه الجداول على مجرد الوصف أو التحليل الهيكلي للاقتصاد القومي وانما تسعى الى الاستدلال من هذا التحليل على ما يتوقع أن يكون أو استخلاص ما يجب أن يكون في ضوء مجموعة من الشروط أو الافتراضات ، ولذلك فهي تستخدم في التنبؤ الذي يجب أن يأخذ في الاعتبار جميع العوامل التي تؤثر في المستقبل من حيث التطورات المحتملة في كل فرع اقتصادي وتغير أساليب الانتاج المستخدمة ... الخ .

كذلك تستخدم في وضع خطط الانتاج للفروع المختلفة وتضمن تناسب وترابط هذه الخطط الجزئية مع بعضها البعض ، الأمر الذي كثيراً ما يصعب عن تحقيقه التحليل الاقتصادي الاجمالي أى التحليل على مستوى المجاميع الاقتصادية الكلية من انتاج واستهلاك واستثمار ودخل ... الخ .

والشكل التالي يوضح جدولاً للمدخلات والمخرجات في أبسط صورة ممكنة :

(1) Stone, R. : "Input-Output and National Accounts".
O.E.E.C. Paris, 1961.

وكذلك دكتور محمد محمود الامام : محاضرات في تحليل المدخلات والمخرجات -
معهد التخطيط القومي - ١٩٦٣ .

جدول المدخلات والمخرجات

(القيمة ملائمين الجنيحات)

جولة الاستخدامات		القطاعات الإنتاجية		القطاعات الباقية	
جولة الاستخدام النهائي	جولة الاستخدام الوسيط	الخدمات	القطاعات الإنتاجية		الزراعة
			الصناعات الأخرى	الصناعات الأساسية	
٢٥٠	١٠٥	صفر	١٢٠	صفر	٢٥
١٥٠	٤٠	صفر	٤٠	٤٥	٢٥
٤٠٠	٣٢٠	صفر	٨٠	صفر	صفر
٢٠٠	٦٠	٢٠	٨٠	١٥	٢٥
١٠٠٠	٥٢٥	٢٠	٣٢٠	٦٠	٧٥

(٥) يختلف عدد القطاعات المنتجة والمستخدمة التي ترد في هذا الجدول لمن دولة إلى أخرى بحسب توفر البيانات الإحصائية لإعدادها .

ويتضح من الجدول السابق انه يتكون من ثلاثة اجزاء ، الجزء الأول يختص بالقطاعات أو الفروع الانتاجية (قطاعات أو فروع الطلب الوسيط) باعتبارها منتجة للسلع والخدمات ومستهلكة في نفس الوقت لبعض هذه السلع والخدمات كاستهلاك وسيط أو مستلزمات انتاج . وبهذه الصفة المزدوجة للقطاعات أو الفروع الانتاجية يمثل هذا الجزء من الجدول علاقات التشابك الاقتصادي بين هذه القطاعات .

اما الجزء الثاني من الجدول فهو مخصص لفروع قطاعات الطلب النهائي الذي يقسم الى استهلاك عائلي ، استهلاك حكومي ، استثمار .

والجزء الثالث من الجدول يصور القيمة المضافة الاجمالية طبقا للقطاعات أو الفروع الاقتصادية التي تولدت فيها ومقسمة الى اجور واقساط اهلاك للأصول وفائض للمجتمع سواء كان في شكل أرباح أو فوائد أو إيجارات أو ضرائب . فاذا تناولنا الميزان في مجموعه نجد انه يتكون من سطور وأعمدة وكل سطر فيه يمثل انتاج (مخرجات) أحد الفروع الاقتصادية وكيفية التصرف فيه من حيث توزيعه على الفروع الأخرى المستخدمة سواء كانت فروعاً للطلب الوسيط أو فروعاً للطلب النهائي . اما الأعمدة فإن الجزء الأعلى من كل عمود منها يمثل ما يستخدمه فرع معين من انتاج الفروع الأخرى ، ويطلق عليه المدخلات الثانوية أو مستلزمات انتاج هذا الفرع ، أما بقية العمود التي تقع في الجزء الثالث من الميزان فتمثل القيمة المضافة المتولدة في الفرع أو ما يطلق عليه المدخلات الأولية ، وبذلك يكون مجموع كل عمود من مدخلات ثانوية ومدخلات أولية مساوياً لمجموع السطر المائل له والمكون من مخرجات القطاع أو الفرع سواء كان استخداماً وسيطاً أو نهائياً وكلاهما يساوي انتاج هذا الفرع ، وبالمثل نجد أن مجموع عمود الطلب (الاستخدام) الوسيط يساوي مجموع سطر مستلزمات الانتاج ، كما نجد أن مجموع عمود (أو أعمدة) الطلب (الاستخدام) النهائي يساوي مجموع سطر (أو سطور) المدخلات الأولية أي القيمة المضافة .

ويمكن التعبير عن هذا التوازن والتناسب الذي تعكسه العلاقات المتبادلة بين القطاعات أو الفروع في هذا الجدول بالمعادلات البسيطة التالية :

١ - سطر مخرجات الفرع = انتاج الفرع المستخدم كاستهلاك وسيط
في الفروع الانتاجية + انتاج الفرع المستخدم كاستهلاك نهائى في الفروع
الآخري .

$$\therefore \text{سطر مخرجات الزراعة} = 145 + 105$$

٢ - عمود مدخلات الفرع = مدخلاته الثانوية أو ما يستخدمه من
انتاج الفروع الانتاجية + مدخلاته الأولية أو ما ينفقه على بقية عناصر الانتاج
من عمل وأرض ورأس مال .

$$\therefore \text{عمود مدخلات الزراعة} = 75 + 175$$

٣ - سطر مخرجات الفرع = عمود مدخلات الفرع = انتاج الفرع

$$\therefore 145 + 105 = 75 + 175 = 250$$

٤ - جملة مستلزمات الانتاج (مخرجات الفروع المستخدمة كاستهلاك
وسيط) = جملة الاستهلاك الوسيط (مدخلات الفروع الثانوية) .

$$\therefore 75 + 60 + 320 + 20 = 145 + 110 + 80 + 145 = 495$$

٥ - سطر (أو سطور) القيمة المضافة = عمود (أو أعمدة) الطلب
أو الاستخدام النهائى .

$$\therefore 175 + 90 + 80 + 180 = 105 + 40 + 320 + 60 = 525$$

ويتضح من العرض السابق ثلاث حقائق على جانب من الاهمية :

(١) ان الجدول مصمم لاقتصاد مغلق لا يتعامل مع العالم الخارجى ،
فاذا ادخلنا التجارة الخارجية في الجدول تعين اضافة الصادرات الى عناصر
الاستخدام النهائى بعد استبعاد الواردات منها ، وفي هذه الحالة يكون :

سطر مخرجات الفرع = مخرجات مستخدمة كاستهلاك وسيط +
مخرجات مستخدمة في اشباع الطلب النهائى الذى يشمل الصادرات مطروحا
منها الواردات .

(ب) ان الجدول تم اعداده على أساس قيسى وليس على أساس مادى
أو سلعى لان الجزء الثالث من الجدول الذى يمثل المدخلات الاولى (القيمة

(م ٣ - النظام المحاسبى) .

المضافة) يستحيل التعبير عنه ماديا لذلك فانه يتعين استبعاد هذا الجزء من الجدول اذا اردنا اعداده كميا أو حجما .

(جـ) ان الجدول تم اعداده بقيم أو أرقام مطلقة ، لكن هذه القيم أو الأرقام المطلقة لا تجعل من السهل المقارنة بين دولة وأخرى أو المقارنة من وقت لآخر في نفس الدولة ، ذلك لأن السؤال الاساسي الذي يتعين أن يجيب عليه الجدول هو مدى اعتماد كل فرع إنتاجي على بقية الفروع الأخرى . وللتغلب على هذه الصعوبة يتم تحويل الجزء الأول من الجدول الى نسب ، أي تحديد نسب ما يستخدمه كل فرع من انتاج الفروع الأخرى لكي يحقق انتاجا معيناً وليكن مائة وحدة أو وحدة واحدة . والواقع أن تحويل الجدول الى هذه الصورة النسبية يجعله جدولا للمعاملات الفنية للانتاج التي تمكس اثر الأسلوب الفني المستخدم في العمليات الانتاجية ومدى تطور وتقدم وسائل الانتاج .

رابعا - الموازين السلعية :

تعد هذه الموازين لمجموعة من السلع الرئيسية يختلف عددها من دولة الى أخرى بحسب كفاية الأجهزة الاحصائية والتخطيطية فيها .

وهي في شكلها لا تعدو أن تكون حساباً لكل سلعة له جانبه الدائن الذي يمثل الموارد المتاحة من تلك السلعة وجانبه المدين الذي يمثل أوجه استخدامها المختلفة .

وتتكون موارد السلعة من الانتاج ، الواردات ، مخزون أول المدة ، كما تتكون استخداماتها من الاستهلاك العائلي والحكومي (الجماعي) ، الاستثمارات ، الصادرات ، مخزون آخر المدة .

وغنى عن البيان أن هذه الموازين باعتبارها موازين مادية يتم إعدادها على أساس كمى أو حجبى وأن كان هذا لا ينفي أنها تصد ايضا على أساس قيمي . وفي ضوء الشرح المسالف يتخذ الميزان الخاص بسلعة معينة الشكل التالي :

ميزان سلعة

الاستخدامات	الموارد
١ - استهلاك وسيط (انتاجي)	١ - إنتاج
قطاع أ	٢ - واردات
قطاع ب	٣ - السحب من مخزون العام
قطاع ج	المباقي *
٢ - استهلاك نهائي	
عائلي	
حكومي	
٣ - استثمارات (إضافة للأصول الثابتة)	
٤ - صادرات	
٥ - الزيادة عن مخزون العام	
المباقي *	

★ يمكن أن يتضمن جانب الموارد مخزون أول السنة بدلا من السحب من مخزون العام الماضي وفي هذه الحالة يظهر في جانب الاستخدامات مخزون آخر السنة بدلا من الزيادة عن مخزون العام الماضي .

ويمكن إعداد ميزان لمبيد من السلع (أو الخواص السلبي) ويتخذ الشكل التالي :

الميزان السلبي

موارد				استخدامات								السلبة أو	
مجموع	مخزون أو السلبة	واردات	إنتاج	مجموع	مخزون آخر السلبة	صادرات	استثمارات	استهلاك حكومي	استهلاك عائلي	استهلاك وسيط			المجموع السلبي
										د	ب	أ	
													١
													٢
													٣
													٤
													٥
													٦

الموازن المالية

اولا - ميزان انتاج وتوزيع واستغلال الدخل القومي (١) :

اوضحنا من قبل ان الناتج الاجتماعى يتكون ماليا من ثلاث قيس ،
قيمة السلع الانتاجية (وسيطة ورأسمالية) المستهلكة في انتاجه ، وقيمة
اجور العاملين في القطاعات المنتجة (اى التى تنتج سلعا مادية او تؤدى
خدمات انتاجية) ، وأخيرا قيمة الفائض الاقتصادى او فائض القيمة المتولد
في تلك القطاعات المنتجة ، ومن ثم فائضا لو طرحنا قيمة السلع الانتاجية من
قيمة الناتج الاجتماعى لتوصلنا الى قيمة الدخل القومى ، وبالأحرى ان
الدخل القومى يعادل مجموع اجور العاملين والفائض الاقتصادى ، اى ان :

$$١ - \text{الدخل القومى} = \text{الناتج الاجتماعى} - \text{السلع الانتاجية} .$$

$$٢ - \text{او الدخل القومى} = \text{الاجور في القطاعات المنتجة} + \text{فائض القيمة في القطاعات المنتجة} .$$

وأى من هاتين المعادلتين تعبر عن الجانب المالى للدخل القومى وتنفرد
المعادلة الأولى بالتعبير عن انتاج أو توليد هذا الدخل بينهما تنفرد الثانية
بالتعبير عن توزيعه أولا بين اجور وفائض في القطاعات المنتجة .

ومن الواضح ان الدخل القومى في مفهوم الاقتصاديين الاشتراكيين
لا يتولد الا في القطاعات المنتجة ، غير ان توزيعه لا يمكن أن يقتصر على تلك
القطاعات التى تولد فيها ، ومن ثم فلا بد من توزيعه توزيعا ثانويا بعد توزيعه
الأولى بحيث ينال نصيبا منه السكان العاملون في القطاعات غير المنتجة فى
شكل أجور والسكان غير العاملين اطلاقا فى شكل معاشات ، كما تنال نصيبا
منه أيضا القطاعات غير المنتجة في شكل اعتمادات لتمويل الانفاق على
خدمات التعليم والصحة والأمن والعدالة وما إليها . وفى هذه المرحلة يبدأ
التصرف في الدخل فيقوم السكان بسداد الرسوم والضرائب وأقساط التأمين
الاجتماعى وأداء مقابل خدمات الاسكان والمرافق والمواصلات ، وتقسم

(١) انظر المرجعين السابقين للاستاذ سبقاتشيك والدكتور فكرى شعاعته .

القطاعات المنتجة بتحويل الضريبة المستحقة على رقم أعمالها ونصيب الحكومة في أرباحها إلى ميزانية الدولة وتسدد ما عليها من أقساط القروض ومقابل الخدمات المؤداة لها ، أما القطاعات غير المنتجة فتدفع أجور العاملين بها .

وأخيرا تأتي مرحلة الاستخدام النهائي للدخل فيتصرف السكان في صافي دخلهم بالانفاق على الاستهلاك الخاص والتراكم العيني « أساسا مباني سكنية خاصة » ، وتستخدم القطاعات غير المنتجة صافي دخلها في الانفاق على الاستهلاك العام والتراكم العيني « بناء المدارس والمستشفيات والمسكن ... الخ » . أما القطاعات المنتجة فتخصص صافي دخلها للتراكم فحسب « الاضافات للأصول الثابتة والتغير في المخزون » .

ونحاول فيما يلي عرض الأفكار الأساسية لانتاج وتوزيع وإعادة توزيع واستخدام الدخل القومي نهائيا في شكل محاسبي محض وبارقسام افتراضية تيسيرا للفهم والاستيعاب .

ميزان انتاج وتوزيع واستخدام الدخل القومي

اولا - انتاج الدخل القومي		استخدامات	موارد
٥٠٠	الاستهلاك الانتاجي	٨٠٠	١٣٠٠ الناتج
٨٠٠	الدخل القومي		
١٣٠٠		١٣٠٠	١٣٠٠
ثانيا - التوزيع الاولي للدخل القومي			
٤٠٠	دخل أو أجر العاملين	٤٠٠	٨٠٠ الدخل القومي
	بالقطاعات المنتجة		
٤٠٠	دخل أو فائض القطاعات المنتجة	٤٠٠	٨٠٠

ثالثا - التوزيع الثانوى للدخل القومى

(١) دخل السكان

موارد	استخدامات
٤٠٠ دخل أو أجور العاملين بالقطاعات المنتجة	٥٥ مقابل خدمات القطاعات غير المنتجة ، اسكان ، مواصلات ٠٠٠ الخ ،
١٣٥ دخل أو أجور العاملين بالقطاعات غير المنتجة	٤٠ الرسوم والضرائب
٥٠ المعاشات	٢٥ أقساط التأمين الاجتماعى والتأمين على الحياة واقتراض للبنوك
١٥ تعويضات التأمين على الحياة واقتراض من البنوك	
	٤٨٠ صافى دخل السكان «رصيد»
٦٠٠	٦٠٠

(ب) دخل القطاعات المنتجة

٤٠٠ دخل أو فائض القطاعات المنتجة	٣١٠ الضرائب والإرباح المحولة للميزانية العامة
٥٥ الاعتمادات من الميزانية العامة لتمويل الاستثمار	٢٠ أقساط سداد القروض للبنوك
	٣٠ مقابل خدمات للقطاعات غير المنتجة
٢٥ الاقتراض من البنوك	١٢٠ صافى دخل القطاعات المنتجة «رصيد»
٤٨٠	٤٨٠

(ج) دخل القطاعات غير المنتجة

موارد	استخدامات
٢٥٠ الاعتمادات من الميزانية العامة لتمويل الانفاق الجارى	١٣٥ اجور العاملين بالقطاعات غير المنتجة
٥٥ مقابل خدمات للسكان	٢٠٠ صافى دخل القطاعات غير المنتجة «رصيد»
٣٠ مقابل خدمات للقطاعات المنتجة	
٣٣٥	٣٣٥

رابعاً - الاستخدام النهائي للدخل القومي

٤٨٠	صافي دخل السكان	٤٥٠	استهلاك خاص
١٢٠	صافي دخل القطاعات المنتجة	٣٠	تراكم خاص
٢٠٠	صافي دخل القطاعات غير المنتجة	١٢٠	تراكم القطاعات المنتجة
		١٢٠	استهلاك عام
		٨٠	تراكم القطاعات غير المنتجة
٨٠٠	مجموع الدخل القومي	٨٠٠	مجموع استخداماته

ثانياً - الميزان المالي القومي وميزانية الدولة :

الميزان المالي القومي هو تعبير آخر عن الخطة المالية القومية التي تقوم على حصر الموارد (النقدية والائتمانية) المتاحة في الاقتصاد القومي من مدخرات وفوائد وقروض ، ثم تخصيص هذه الموارد لتمويل الاستخدامات المختلفة من استثمارات قومية وزيادة في المخزون واقراض وانفاق حكومي (استهلاك عام) وتكوين احتياطي عام للدولة فضلاً عن زيادة احتياطياتها المالية .

والميزان المالي بهذا المعنى إنما يستهدف تحقيق التوازن على مستوى إجمالي (قومي) بين الموارد المالية للمجتمع وأوجه الاستخدام المحددة لها في الخطة المبنية ، ومن ثم فإنه يعبر تعبيراً قيمياً عن أهداف تلك الخطة ، وباعمال وسائل تحقيق الأهداف سواء كانت هذه الوسائل مباشرة أو غير مباشرة وفقاً لما تقتضيه الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة ، يكفل الميزان توازي وتطابق التدفقات المالية مع السلعية ، وينتهي الأمر أخيراً بتحقيق أهداف الخطة العينية دون عجز في تدبير الموارد المالية أو تبديد في استخدامها .

ولذا كان من المعروف أن الاقتصاد الاشتراكي - باعتبار أن الدولة هي المالكة لوسائل الانتاج الأساسية والمسيطرة على الشطر الأعظم من الموارد المالية - يتخذ من الميزانية العامة للدولة أداة لتكرار الانتاج الموسع كما يتخذ منها أيضا أداة لإعادة توزيع الدخل القومي تحقيقا للعدالة (١) ، إذا كان الأمر كذلك فإن التساؤل يشور حول ماهية العلاقة أو أوجه الشبه والخلاف بين ميزانية الدولة والميزان المالي القومي .

والواقع أن الخطة المالية تشابه ميزانية الدولة في كثير من عناصرها أو بنودها غير أن الاختلاف الأساسي والموضوعي بينهما يكمن في أن الخطة تكون أكثر شمولاً من الميزانية ، ذلك لأنها تتضمن من ناحية كافة الموارد المالية للمجتمع (بما فيها إيرادات الميزانية) خلال سنة أو سنوات الخطة ، كما تتضمن من ناحية أخرى كافة الاستخدمات أو النفقات (بما فيها نفقات الميزانية) اللازم تمويلها أو تغطيتها من تلك الموارد . فإذا كانت الخطة المالية تشتمل في مواردها على تقدير الأرباح المنتظر تولدها في المشروعات للمملوكة للدولة والضرائب المنتظر تحصيلها على رقم أعمالها فمستلزاماً عن مخصصات أهلاك الأصول الثابتة ، فإن الميزانية لا يظهر ضمن مواردها سوى الضرائب وذلك النصيب المحول إليها من أرباح تلك المشروعات (٢) .

ونعرض فيما يلي نموذجاً مبسطاً لعناصر كل من الخطة المالية وميزانية الدولة لتوضيح أوجه الشبه والخلاف بينهما .

(١) انظر صفحة ٢٩٩ وما بعدها من كتاب « النظام المالي السوفيتي » أعدد لجنة من أساتذة التخطيط المالي بموسكو - ترجمة الأستاذ أحمد فؤاد بلبيس - مكتبة دار الشرق .

(٢) انظر سيفاتشيك في المرجع السابق ، وانظر أيضا كتاب « النظام المالي السوفيتي » ص ٥٤ .

Krylov : "National Balances and Economic Planning In the U.S.S.R." Memo. No 290, I.N.P., Fedarowicz : "National Budgeting In Polish Practice". Memo. No 514, I.N.P. 1964.

الميزان المالي القومي

استخدامات	موارد
١ - الاستثمارات أو التراكم العيني للقطاعات المنتجة وغير المنتجة والسكان (الاقتصاد القومي كله)	١ - التراكم المالي لمشروعات الدولة (الادباج والضريبة على رقم الاعمال)
٢ - المعاشات وتعويضات التأمين على الحياة (المدفوعة للسكان)	٢ - مخصصات اهلاك الاصول الثابتة
٣ - الاقتراض وسداد القروض للقطاعات المنتجة والسكان	٣ - الضريبة على دخل التعاونيات والمشروعات الخاصة
٤ - الاستهلاك العام (اعتمادات القطاعات غير المنتجة من صحة وتعليم ودفاع وأمن .. الخ)	٤ - الضريبة على دخل السكان
٥ - عجز المعاملات مع العالم الخارجي	٥ - أقساط التأمينات الاجتماعية والتأمين على الحياة (المحصلة من السكان)
٦ - زيادة الاحتياطيات للمادة للدولة	٦ - الاقتراض واسترداد القروض (من القطاعات المنتجة والسكان)
٧ - تكوين احتياطي عام للدولة	٧ - فائض المعاملات مع العالم الخارجي
	٨ - موارد أخرى (فائض الجهاز المصرفي أو الزيادة في احتياطياته)
	٩ - الزيادة في النقد المتداول

ميزانية الدولة

موارد	استخدامات
١ - التراكم المالى لمشروعات الدولة (الضريبة على رقم اعمالها والنصيب المحول من ارباحها)	١ - اعتمادات للقطاعات المنتجة وغير المنتجة لتمويل استثماراتها
٢ - الضريبة على دخل التعاونيات والمشروعات الخاصة	٢ - اعتمادات القطاعات غير المنتجة لتمويل انفاقها الجارى
٣ - الضريبة على دخل السكان	٣ - للمعاشات

ثالثا - ميزان الائتمان :

هذا الميزان يقوم باعداده الجهاز المصرفى « بنك الدولة والبنوك الأخرى » وذلك عن طريق حصر وتعبئة الموارد الحرة في الاقتصاد القومى حتى تكون مصدرا للائتمان أو الاقتراض ، ويتمثل هذا المصدر بصفة أساسية فى زيادة الودائع لدى البنوك فضلا عن الزيادة فى احتياطياتها « فائض الجهاز المصرفى » ، ثم يجرى تخصيص تلك الموارد للاقتراض بفرض تمويل الإضافات للأصول الثابتة ، والزيادة فى المخزون ، وتغطية العجز فى السيولة الذى قد تمانى منه القطاعات المنتجة لسبب أو آخر ، فضلا عن اقراض الحكومة وإعادة تمويل البنوك المتخصصة .

ونعرض فيما يلى نموذجاً^(١) لميزان الائتمان ثم نتناوله بالشرح :

(١) هذا النموذج منقول عن تجربة ألمانيا الديمقراطية - راجع :
Knauth, Erhart : "The Functions of Banks in Financing Public
Enterprises". Memo. No. 743, I.N.P., 1967:
Knauth : "Credit Planning and State Supervision Of Bank in
the G.D.R." Memo. No. 761, I.N.P., 1967.

ميزان الائتمان

موارد	استخدامات
١ - الاقتراض أو الزيادة في ودائع :	١- الاقتراض ومنح الائتمان لتمويل :
- مشروعات الدولة	- الاستثمارات المخططة
- التعاونيات	- الاستثمارات الإضافية
- المشروعات الخاصة	- رأس المال العامل المخطط
- الإدارة الحكومية	- زيادة رأس المال العامل عن المخطط
- شركات التأمين	
- البنوك الأخرى	
	٢- التغطية المؤقتة للعجز في السيولة بسبب :
٢ - الزيادة في احتياجات بنك الدولة والبنوك الأخرى	- زيادة تكاليف الاستثمار
	- التأخر في توليد نصيب الأرباح المستخدم لتمويل ذاتي
	- خسائر الانتاج الجارى
	٣- المقاصة بين البنوك
	٤- إعادة تمويل البنوك
	٥- اقتراض الحكومة

ويتضح من نموذج الأستاذ كناوته ثلاث حقائق أساسية : الحقيقة الأولى أن التجربة الألمانية في تخطيط الائتمان لا تعلق أهمية على تقسيم الائتمان الى طويل وقصير الأجل وأن كان من البديهي أن الائتمان الممنوح لتمويل الاستثمارات هو ائتمان طويل الأجل ، بينما الائتمان الممنوح لتمويل رأس المال العامل وتغطية العجز في السيولة وتسوية عمليات المقاصة فيما بين البنوك إنما هو ائتمان قصير الأجل بطبيعة استخدامه ، أما اقتراض الحكومة أو البنوك الأخرى لاعادة تمويلها ، فيبدو لنا أن أجلها لابد أن يتحدد في كل حالة على حدة وفقا لما يتم الاتفاق عليه بين بنك الدولة من جانب والحكومة أو البنوك المتخصصة من جانب آخر .

والحقيقة الثانية ان خطة الائتمان في ألمانيا الديمقراطية لا يرد ضمن استخداماتها قروض استهلاكية للسكان ، ذلك لأن اطلاق منح هذه القروض انما يشجع الأفراد على زيادة الاستهلاك النهائي وتجاوز أهدافه المقررة في الخطة المعنية ، ومن ثم الاخلال بأحد الشروط الأساسية للتوازن وهو مراعاة تساوى قيمة السلع والخدمات المتاحة للاستهلاك النهائي مع المخصص من دخول السكان لأغراض اشباع حاجاتهم المعيشية .

أما الحقيقة الثالثة والأخيرة التي يكشف عنها النموذج فهي تساوى موارد الائتمان تماما مع استخداماته بمعنى عدم وجود رصيد دائن أو مدين للميزان ، ومن الطبيعي في ظل اقتصاد اشتراكي يقوم على التخطيط المركزي الشامل ألا يكون لميزان الائتمان رصيد دائن لأن هذا الرصيد انما يعنى في الحقيقة زيادة موارد الائتمان على استخداماته أو توافر موارد حرة في الاقتصاد القومي لا تجد لها استخداما ، وبعبارة أخرى أن أهداف الخطة المعنية المطلوب تمويلها من الموارد الائتمانية قد جات متوافقة ، الأمر الذى يقتضى إعادة النظر فيها .

كذلك لا يجوز أن يكون للميزان رصيد مدين لأن هذا الرصيد انما يمثل الزيادة في استخدامات الائتمان على موارده ، ومن ثم يعبر عن التمويل باستحداث عجز في الميزان أو التمويل تمويلًا تضخميا الأمر الذى ترفضه الدول الاشتراكية نظرا لما يترتب عليه من ارتفاع الأسعار وبالتالي هبوط قيمة العملة وانخفاض المستوى الحقيقى لمعيشة السكان .

ونخلص من ذلك الى أن ميزان الائتمان اذا ما أعد تخطيطيا (عن فترة مقبلة) فلا بد من مراعاة تساوى جانبيه تماما ، أما اذا أعد احصائيا (عن فترة ماضية) وأسفر عن رصيد دائن ، فإن هذا الرصيد لابد وأن يعنى قصورا فى تنفيذ أهداف خطط الانتاج واستثمار بحيث زادت موارد الائتمان على احتياجات تمويل ما تم تنفيذه بالفعل ، هذا بينما لا يظهر للميزان الاحصائى رصيد مدين بسبب الامتناع عن التمويل التضخمى .

فاذا تناولنا تجربة أخرى في هذا المجال وهى تجربة بولندا ، وجدناها تختلف اختلافا ملحوظا عن تجربة ألمانيا الديمقراطية ، فميزان الائتمان البولندى أولا : يميز فى تقسيماته بين الائتمان طويل وقصر الأجل ، وهو ثانيا : يخصص من موارده جزءا لتمويل الائتمان الاستهلاكى . وهنـد ثـا لثـا : الظاهرة يمكن أن تعزى الى عدة أسباب فى مقدمتها العمل على تصريف

الزيادة في مخزون بعض السلع النهائية الذى قد يتراكم خلال سنوات سابقة ، كذلك العمل على تغيير نمط استهلاك السكان بتشجيع الطلب على نوع من السلع بدلا من أنواع أخرى قد لا تتوافر خاماتها محليا أو قد يشتد عليها الطلب العالمى مثلا . ويتضح من ذلك أن منح الائتمان الاستهلاكي للأفراد ليس حرا على إطلاقه وإنما هو مقيد بشروط معينة تكفل نجح السياسة المرسومة للاستهلاك من جانب الدولة ، هذا فضلا عن ضائقة حجمه بالمقارنة بحجم الائتمان الممنوح لتمويل غرض آخر . وأخيرا : فإن استخدامات الميزان البولندي لا تقتيد في تقديراتها على وجه الدقة بحجم الموارد الحرة في الاقتصاد القومى (حجم الزيادة في الودائع) وإنما يمكن أن تتجاوزها بحيث يظهر للميزان رصيد مدين يمرر عن العجز في موارد التمويل أو النقص في كمية البنكنوت المتداولة اللازمة لمواجهة هذه الاستخدامات ، مما يتطلب لتغطيته إصدارا جديدا أو طرحا لكمية إضافية من البنكنوت في التداول ، غير أن هذا التمويل بالمعجز يخطط في أخيق الحدود تجنبها للآثار التضخمية المترتبة عليه .

رابعاً - ميزان الدخل والانفاق النقدي للسكان (١) :

يصور هذا الميزان الدخول النقدية التى يحصل عليها السكان سواء كانوا عمالا أو موظفين أو طلبية أو متقاعدين أو مزارعين جماعيين أو حرفيين تعاونيين ، وسواء كانت هذه الدخول في شكل أجور ومرتبوات أو منح (للطلبية) أو معاشات أو دخول تولدت من مزاولة الزراعة أو الحرف . أو كانت في شكل تعويضات بوالص التأمين على الحياة أو اقتراض من البنوك لأغراض استهلاكية أو استثمارية (بناء المساكن الخاصة) أو سحب على ودائعهم في البنوك .

هذا في جانب الموارد أما في جانب الاستخدامات فإن الميزان يصور كيفية تصرف السكان في دخولهم النقدية سواء لأشباع حاجاتهم المعيشية بالاتفاق على شراء السلع والخدمات أو لاداء ما عليهم من رسوم وضرائب وأقساط التأمينات الاجتماعية وأقساط التأمين على الحياة وأقساط سداد القروض أو الاقتراض للدولة في شكل سندات أو لزيادة مدخراتهم في شكل ودائع بالبنوك .

(١) الأستاذ الدكتور محمد زكى شافعى ، المعالم الاساسية للنظم المصرفية بالبلاد الاشتراكية المخططة مركزيا - مصر المعاصرة - العدد ٣٢٧ يناير ١٩٦٧ ، وكذا الأستاذ الدكتور زكريا أحمد نصر ، النقود والائتمان في الرأسمالية والاشتراكية - مطبعة المدني - ١٩٦٥ .

وبلاحظ أن أهم بند في استخدامات هذا الميزان وأكبرها ثقلا من الناحية النسبية هو اتفاق السكان على شراء السلع والخدمات ، لذلك كان الهدف الأول من إعداد الميزان هو مراعاة تساوى قيمة السلع والخدمات المطروحة فى السوق للاستهلاك النهائى مع المخصص من دخول السكان لأغراض الاتفاق الاستهلاكي ، وذلك توفيراً لأحد شروط التوازن الاقتصادى العام أو ما يمكن أن نسميه « توازن السوق فى اقتصاد اشتراكى » . وتمشيا مع هذا الهدف يستخدم الميزان كأداة طيعة فى عمليات التخطيط المالى لتحقيق التوازن بين العرض والطلب أما عن طريق إعادة توزيع الدخل بين مختلف فئات السكان أو عن طريق تعديل السياسة السعرية برفع أو خفض أسعار بعض السلع والخدمات .

ولعل أبرز ظاهرة تثير الانتباه فى هذا الميزان هى أن يكون له رصيد دائن باسم « الزيادة فى البنكنوت المتداول » أو رصيد مدين باسم « النقص فى البنكنوت المتداول » ، والواقع أن الرصيد الأول ينجم عن زيادة دخول السكان على انفاقهم فى مختلف أوجه الاستخدام (بما فى ذلك الإيداع بالبنك فى شكل مدخرات) ، وهو وإن كان يمثل حقا زيادة فى إصدار البنكنوت أو فيما يطرح منه للتداول من جانب بنك الدولة إلا أنه فى الواقع يخرج عن نطاق المعاملات بسبب احتفاظ الأفراد به تحت أيديهم ، ومن ثم فإنه يعبر عن زيادة المكتنز من العملة لدى هؤلاء الأفراد لسبب أو لآخر (ضعف الوعى المصرفى أو غيره من أسباب تفضيل الاكتناز على التعامل مع البنوك) .

وأما الرصيد المدين فينشأ من زيادة انفاق السكان على دخولهم ، وهو وإن كان يمثل حقا نقصا فى إصدار البنكنوت أو فيما يطرح منه للتداول من جانب بنك الدولة إلا أن هذا النقص يعبر فى الواقع عن نقص المكتنز من العملة لدى بعض الأفراد بسبب زيادة انفاقهم ، وعلى أية حال فإن أى من هذين الرصيدين لا يبدو أن يكون بند موازنة للميزان سواء كان تخطيطيا أو احصائيا .

وتقدم فيما يلى نموذجا لهذا الميزان :

ميزان الدخل والانفاق النقدي للسكان

موارد	استخدامات
أجور ومرتبات العمال والموظفين	مشتريات سلع وخدمات
منح للطلبة وغيرهم	ضرائب ورسوم
معاشات للمتقاعدين	أقساط التأمينات الاجتماعية
دخل المزارعين الجماعيين	أقساط التأمين على الحياة
دخل الحرفيين التعاونيين	أقساط سداد القروض
تعويضات بوالص التأمين على الحياة	اقراض (سندات الدولة)
اقتراض من البنوك	إيداعات بالبنوك (زيادة المدخرات)
سحب من الودائع بالبنوك	الزيادة في البنكنوت المتداول
(نقص المدخرات)	(زيادة الاكتناز)
النقص في البنكنوت المتداول	
(نقص الاكتناز)	

خامسا - ميزان النقد (العملة المحلية) (١) :

تميز المجتمعات الاشتراكية بين طريقتين لتسوية المعاملات أو للوفاء بقيمتها ، الطريقة الأولى تتم بمقتضاها تسوية المعاملة نقدا أى بالعملة أو البنكنوت ، أما الثانية فيتم بمقتضاها الوفاء بالقيمة دون نقد مدفوع أو مقبوض وذلك عن طريق التحويلات المصرفية من حساب لآخر . وتنصيب الطريقة الأولى للتسوية على المعاملات التي تنشأ بين القطاع العام من جانب والقطاع العائلي (السكان) من جانب آخر ، هذا بينما تختص الطريقة الثانية بالمعاملات التي تتم بين وحدات القطاع العام بعضها البعض .

فمثلا حينما تقوم إحدى وحدات القطاع العام بدفع أجور العاملين فيها أو بيع منتجاتها أو معروضاتها للجمهور (القطاع العائلي) ، فإن الوفاء بقيمة

(١) الاستاذ الدكتور محمد زكى شافعى : المرجع السابق ، وكذا الاستاذ الدكتور زكريا احمد نصر : المرجع السابق أيضا .

المعاملة في مثل هذه الحالات انما يتم بالبنكنوت . لما اذا قامت تلك الوحدة بشراء مستلزماتها او بيع منتجاتها الى وحدة اخرى شقيقة في القطاع العام ، فان تسوية المعاملات في هذه الحالة تتم بالتحويل المصرفي اى بالصخص من حساب الوحدة المدينة والاضافة الى حساب الوحدة الدائنة لدى بنك الدولة او قسروعه .

ومن الواضح أن نظام التحويلات المصرفية يقيد تماما حركة التداول النقدي في الاقتصاد الاشتراكي ، غير أن الهدف من وراء هذا النظام وما يستتبعه من الحد من سرعة تداول العملة انما هو المحافظة على التوازن النقدي وضمان توافر وسائل الدفع بالكمية اللازمة للمعاملات بالفعل دون زيادة او نقصان ، الامر الذي يتطلب فرض رقابة بنك الدولة على كافة المعاملات المالية فيما بين وحدات القطاع العام ، فضلا عن فرض هذه الرقابة على توزيع الدخول والسلع الاستهلاكية بين مختلف فئات السكان كما سيرد شرحه فيما بعد .

هذا وتخضع تسوية المعاملات بالطريقة الاولى - اى بالبنكنوت - لمجموعة من القواعد التي يتعين أن تلتزم بها وحدات القطاع العام ، وأهم هذه القواعد ما يلي :

١ - تفتح كل وحدة اقتصادية حسابا لدى فرع واحد من فروع بنك الدولة ، فإذا تعددت مناطق مزاولة نشاطها تم الاتفاق على فتح حسابات أخرى لدى فروع البنك في تلك المناطق بحسب احتياجات الوحدة وحجم معاملاتها في كل منطقة .

٢ - تحتفظ الوحدة في حسابها بجميع ارصدها النقدية وتودع به كافة مقبوضاتها وتسحب منه كافة مدفوعاتها بالبنكنوت ، كما يجري التحويل منه الى حسابات الوحدة الأخرى والتحويل اليه من حسابات تلك الوحدات .

٣ - لدى ايداع مقبوضات الوحدة في حسابها يتعين تحديد مصادر هذه المقبوضات (مبيعات أو غيرها) ، كذلك يتعين أيضا تحديد أغراض المدفوعات بالبنكنوت على شيكات الصرف (أجور ، مصاريف سفر .. الخ) .

(م ٤ - النظام المحاسبي)

ويتضح من القاعدتين الثانية والثالثة كيف يستطيع بنك الدولة أن ييسر رقابته الفعالة على جميع العمليات المالية لوحدة القطاع العام .

٤ - تحتفظ كل وحدة في صندوقها باحتياطي نقدي لمواجهة مدفوعاتها الطارئة ، وتسترد من البنك قيمة ما تصرفه من هذا الاحتياطي أو السلفة للمستديمة .

وبأعمال هذه القواعد يستطيع بنك الدولة تصنيف المعاملات التي تمت تسويتها بالبنكوت بحسب أنواعها المختلفة ، ثم يشرع في اعداد ميزان النقد أو العملة ليصور التدفقات النقدية بين القطاع العام من جانب والقطاع الخاص من الجانب الآخر فيرصد في جانب الموارد من الميزان مقبوضات أو متحصلات وحدات القطاع العام من مبيعات السلع والخدمات للسكان ، وكذا متحصلات الضرائب والرسوم وأقساط التأمينات الاجتماعية والتأمين على الحياة واسترداد القروض من السكان . أما في جانب الاستخدامات فانه يسجل مدفوعات وحدات القطاع العام من الأجور والمرتبات والمكافآت والمنح والمعاشات للسكان وكذا المدفوعات لهؤلاء من دخل الزراعة أو الحرف أو تعويضات التأمين على الحياة أو الاقتراض من البنوك .

فاذا أسفر الميزان عن رصيد مدين بسبب زيادة مدفوعات خزائن بنك الدولة على مقبوضاتها فان هذه الزيادة لابد أن تواجه بزيادة في الإصدار أو زيادة في كمية البنكوت المتداولة . أما اذا حدث العكس فنقصت المدفوعات عن المقبوضات فان هذا الرصيد اللائن يعبر عن النقص في الإصدار أو السحب من كمية البنكوت المتداولة .

ويتضح من الفقرة السالفة أن الهدف الأساسي من اعداد هذا الميزان هو العمل على إحكام قبضة بنك الدولة على عمليات إصدار البنكوت وتنظيم سرعة التداول النقدي وتحديدها وفقا لاحتياجات الوفاء بالمعاملات نقدا وبما يكفل للعملة في نهاية الامر ثبات قيمتها والحفاظ على قوتها الشرائية ، فيتحقق التوازن دائما بين توزيع الدخل على فئات السكان وتوزيع سلع الاستهلاك فيما بينهم .

وهكذا يتبين لنا مدى الترابط والتكامل بين أهداف هذا الميزان وأهداف ميزان دخل وانفاق السكان ، فكل منهما يؤثر في الآخر ويتأثر به وكل منهما يتخذ أداة لمراجعة تقديرات الآخر وتصحيحها ، ويكون من الطبيعي والأمر كذلك أن يتطابق ويتساوى رصيد الميزانين ، فالرصيد الدائن لميزان النقد يساوى الرصيد المدين لميزان دخل وانفاق السكان ، وبالعكس يكون الرصيد المدين للميزان الأول مساويا للرصيد الدائن للميزان الثاني . هذا بالطبع على الأساس الذى سبق ذكره من تساوى جانبى الموارد والاستخدامات في ميزان الائتمان . أما اذا أعدت هذه الموازين الثلاثة احصائيا (عن فترة ماضية) وأسفر ميزان الائتمان عن رصيد دائن فان المجموع الجبرى لهذا الرصيد ورصيد ميزان دخل وانفاق السكان انما يتساوى مع رصيد ميزان النقد .

وفىما يلى نموذج لهذا الميزان :

ميزان النقد (العملة المحلية)

موارد	استخدامات
مبيعات سلع وخدمات	أجور ومرتبات العمال والوظفين
ضرائب ورسوم	منح للمطلبة وغيرهم
أقساط التأمينات الاجتماعية	معاشات للمتقاعدين
أقساط التأمين على الحياة	دخل المزارعين الجماعيين
استرداد القروض	دخل الحرفيين التعاونيين
اقتراض (سندات الدولة)	تمويضات بوالص التأمين على الحياة
إيداعات بالبنوك (زيادة المدخرات)	اقتراض للسكان
الزيادة في الإصدار أو في البنكنوت المتداول .	سحب من الودائع بالبنوك
	(نقص المدخرات)
	النقص في الإصدار أو في البنكنوت المتداول .
المجموع	المجموع

سلباً - ميزان النقد الأجنبي :

يعد هذا الميزان لحصر مقبوضات النقد الأجنبي المتوقع تحصيلها من صادرات البلاد ، سواء كانت صادرات منظورة (سلعية) أو غير منظورة (خدمة) مثل خدمات قناة السويس والسياحة الأجنبية في الداخل وتحويلات المصريين العاملين في الخارج الى مصر .

هذا في جانب موارد الميزان ، أما في جانب استخداماته فانه يحصر مدفوعات النقد الأجنبي المتوقع سدادها في مقابل واردات البلاد السلعية والخدمية مثل مصروفات الحكومة ومبايعة المصريين في الخارج .

والرصيد المدين لهذا الميزان يعبر عن زيادة مدفوعات البلاد على مقبوضاتها ، فاذا أضيفت الى هذا الرصيد أقساط وفوائد القروض الأجنبية التي يحل استحقاقها على البلاد ، فان الإجمالي يشكل حجم التمويل الأجنبي المطلوب من العالم الخارجي لتنفيذ الخطة .

أما اذا كان الوضع عكسيا بمعنى ظهور رصيد دائن للميزان يعبر عن زيادة المقبوضات على المدفوعات ، فان صافي هذا الرصيد (بعد خصم أقساط وفوائد القروض الأجنبية المستحقة) انما يمثل اقراض البلاد للعالم الخارجي .

ويعتبر هذا الميزان مفتاحاً لتخطيط التجارة الخارجية .

الموازن البشرية

ويقصد بها الموازن التي تصور الموارد المتاحة من القوة العاملة في الاقتصاد القومي واستخدامها أو توزيعها وتخصيصها على القطاعات المختلفة . ومن الواضح ان تحديد موارد القوة العاملة في هذا الميزان أمر ميسور نظرا لتوافر البيانات التفصيلية عن تركيب السكان وفئات أعمارهم ، فإذا استبعدنا عدد الأطفال في سن الدراسة وما قبلها وعدد الأفراد في سن التقاعد ، من إجمالي عدد السكان لتوصلنا إلى عدد الأفراد في سن العمل ، وبإضافة عدد الذين يزاولون العمل وهم في سن التقاعد يتم تحديد قوة العمل المتاحة على المستوى القومي .

أما توزيع هذه الموارد على القطاعات الاقتصادية المختلفة فيطلب تحديد احتياجات هذه القطاعات من القوة العاملة ومعرفة أثر عدد ساعات العمل على هذه الاحتياجات . ويتم التوصل إلى هذه الاحتياجات باستخدام طريقة المعدلات القياسية أي باستخدام الصلاقة التي تربط بين الانتاج والعمل وتعرف باسم معامل الانتاج / العمل ، على أن يؤخذ في الاعتبار أثر التقدم الفني والتكنولوجي على هذا المعامل ، فإذا ما تمت الموازنة بين الموارد والاحتياجات على المستوى القومي تعين إجراء هذه الموازنة أيضا على المستوى الإقليمي ، كما يتعين إعدادها على أساس المهن والتخصصات المختلفة التي ترسم على أساسها سياسة التعليم والتدريب .

وفيما يلي نموذج لهذا الميزان :

ميزان القوة العاملة القومي

الموارد	الاستخدامات
١ - اجمالي عدد السكان	١ - السكان العاملين :
٢ - عدد السكان قبل وحتى نهاية سن التعليم (العمر من ١٥ الى)	(أ) في القطاعات المنتجة :
٣ - عدد السكان في سن التقاعد (العمر ٦٠ أو ٦٥ فأكثر)	• زراعية واستخراجية
٤ - عدد السكان في سن العمل (١ - ٢ - ٣)	• صناعة
٥ - عدد السكان العاملين بعد التقاعد	• بناء وتشبيد
	• تسويق سلع
	(ب) في القطاعات غير المنتجة :
	• اسكان
	• صحة
	• تعليم وثقافة
	• ادارة
	• بنوك وتأمين
	• دفاع وأمن
	• بحث علمي
	٢ - السكان في سن الضل ولا يعملون :
	(أ) ربات البيوت
	(ب) الطلبة في سن العمل
	(ج) أصحاب الماهات
(٤ + ٥) مجموع موارد القوة العاملة	(١ + ٢) مجموع استخدامات القوة العاملة

الفصل الثالث

نظام الحسابات القومية كأداة للبرمجة

تمهيد :

يقوم نظام الحسابات القومية المتكامل - وفقا لأحدث التعديلات التي ادخلت على النظام الذي تتبناه الامم المتحدة - على أربعة أركان هي :

حسابات الدخل القومي ، ومصفوفة المدخلات والمخرجات ، وجداول التدفقات المالية والنقدية ، وقائمة الثروة أو الأصول والخصوم القومية ، وان كان من المعروف ان أهم هذه الاركان وأكثرها ذيوعا واستخداما هي محاسبة الدخل نظرا لقدمها النسبي تاريخيا واستقرار بل ورسوخ قواعدها . فمعظم دول الاقتصاد الرأسمالي مازالت تكتفى حتى الآن بحسابات الدخل ، بينما عدد قليل منها يهتم بمصفوفة المدخلات والمخرجات وجداول التدفقات المالية ، ويقتصر اهتمامها على اعداد تلك الجداول عن فترات ماضية فحسب ، أما اعدادها عن فترة مقبلة فلم تقدم عليه حتى أكثر هذه الدول تقدما في استخدام الأساليب الرياضية والاحصائية بسبب العقبات الكأداء التي تترض سبيله في ظل اقتصاد قائم على حرية اتخاذ القرارات الاقتصادية سواء من المنتج أو المستهلك أو المستثمر . كذلك فان اعداد مصفوفة المدخلات والمخرجات في تلك الدول انما ينصب على جانبها المالي دون جانبها المعني ، وذلك رغم ان أهمية هذه المصفوفة انما تنبع من تحديدها للمعاملات الفنية للإنتاج وتحقيقها للاتساق بين خطط الفروع والمتناشط الاقتصادية ، الأمر الذي يقتضي اعدادها أصلا على أساس مادي . وأما ميزانية الثروة القومية وقائمة أصول وخصوم الاقتصاد القومي ، فمازالت في اطار الفكرة التي لم تخرج الى حيز التنفيذ

بصفة رسمية ، وإن كان هذا لا ينفي وجود محاولة أو أخرى ذات طابع
فردى تسعى للتوصل الى تقديرات تلك الميزانية (١) .

هذا ولما كنا قد عالجنا في الفصل السابق جداول المدخلات والمخرجات
ضمن مجموعة الموازين المادية ، فاننا سنركز في هذا الفصل كل التركيز
على حسابات الدخل القومي باعتبارها من جانب الركن الأول من حيث الأهمية
في نظام الحسابات القومية ، وباعتبارها من جانب آخر الأساس النظري
الذي تقوم عليه الموازنة التخطيطية المالية فضلا عن القوائم والحسابات
الختامية للنظام المحاسبي الموحد ثم ننتقل بعد ذلك الى جداول التدفقات
المالية طارحين جانبا موضوع ميزانية الثروة القومية لضعف أهميته سواء
من الناحية النظرية أو التطبيقية .

أولا - حسابات الدخل القومي

تعريف الحسابات (٢) :

يقصد بحسابات الدخل القومي تصوير كافة العمليات المتعلقة
بالنشاط الاقتصادي للمجتمع ككل داخل إطار محاسبي معين ، بحيث
تصف الظواهر الاقتصادية الرئيسية من إنتاج وتوزيع وإعادة توزيع وتراكم
للثروة ، وبحيث تسجل الصفقات والعمليات التي تتم بين القطاعات
المكونة للمجتمع ثم تظهر نتائجها في شكل يسهل معه الدراسة والتحليل
والمقارنة .

السمات المميزة للحسابات (٣) :

بالرغم من تعدد المدارس الفكرية لمحاسبة الدخل إلا أنها تتميز
بمجموعة من السمات العامة التي تشترك فيها هذه المدارس ، ويمكن
أجمال أهم هذه السمات فيما يلي :

(١) أنظر الدكتور أحمد حافظ الجمويني في مذكرته (جداول التدفقات
المالية) صادرة عن معهد الدراسات المصرفية عام ١٩٦٧ .

(٢) Malinvaud, Edward : "Initiation a La Comptabilité
Nationale", Paris, 1960

(٣) Marchal, J. : "La Comptabilité Nationale Française"
Edition Cujas, Paris, 1959.

١ - الالتزام بالقواعد المحاسبية العامة :

تتبع محاسبة الدخل مبدأ الاستحقاق المعمول به في المحاسبة المالية في تسجيل العمليات والصفقات التي تقوم بها وحدات المجتمع ، كذلك فهي تتبع نظرية القيد المزدوج بمعنى أن أى عملية في الجانب المدين من أى حساب لابد أن يكون لها ما يقابلها في الجانب الدائن من حساب آخر ، وغنى عن البيان أن الحسابات تكون متوازنة بمعنى تساوى مواردها مع استخداماتها .

٢ - تصنيف المعاملات الاقتصادية بحسب موضوعها :

تصنف محاسبة الدخل المعاملات والصفقات التي تتم في المجتمع بين قطاعاته المختلفة بحسب موضوع كل معاملة أو صفقة وطبيعة الشيء الذي تنصب عليه وذلك على الوجه التالي :

(أ) معاملات تتعلق بالسلع والخدمات :

وهي المعاملات التي تنصب على شراء وبيع السلع والخدمات ، بمعنى أنها تتعلق بمبيعات انتاج واستهلاك وتكوين الثروة الى جانب عمليات التصدير والاستيراد .

(ب) معاملات تتعلق بالدخول :

وهي العمليات الخاصة بعوائد أو دخول عوامل الانتاج مقابل مساهمتها في العملية الانتاجية .

(ج) معاملات تتعلق بالتحويلات :

وهي العمليات التي يترتب عليها تقديم السلعة أو الخدمة أو التنازل عن الدين دون مقابل مباشر محدد ، أو بمقابل تم خلال فترة سابقة ، أو بمقابل تم خلال نفس الفترة ولكنه يعمل لصعوبة قياسه .

(د) معاملات تتعلق بالحقوق والالتزامات :

وهي العمليات التي تتعلق بالاقتراض والاقتراض واسترداد القروض وسدادها .

٣ - تقسيم المجتمع الى قطاعات تنظيمية (١) :

تلياً محاسبة الدخل الى تقسيم وحدات المجتمع الى مجموعات رئيسية وفقاً للوظائف الاقتصادية التي تقوم بها هذه المجموعات ، فتضم كل مجموعة الوحدات المتماثلة في الصفات والخصائص والمتشابهة في الدوافع التي تحرك سلوكها وردود الفعل التي تصدر عنها نتيجة للعوامل التي تتحكم فيها . وعلى هذا الأساس يقسم المجتمع عادة الى أربع مجموعات رئيسية يسمى كل منها قطاعاً تنظيمياً ، وهذه القطاعات التنظيمية هي : (٢)

(أ) قطاع الأعمال :

ويضم جميع الشركات والمؤسسات التي تنتج السلع وتؤدي الخدمات بفرض البيع بثمن توجد علاقة بينه وبين تكاليف الانتاج ويشمل هذا القطاع :

- جميع الوحدات الانتاجية التابعة للقطاع العام وهي الشركات والهيئات والمؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي .
- جميع الوحدات الانتاجية التابعة للقطاع الخاص بمختلف كياناتها القانونية .

(ب) قطاع الادارة الحكومية :

ويضم جميع وحدات الادارة الحكومية على مختلف مستوياتها والتي تقوم باداء خدمات تقدم لجماهير الشعب بدون مقابل أو مقابل رمزي ليس له علاقة بتكلفة الانتاج مثل خدمات الصحة والتعليم والعدالة وغيرها .

(ج) قطاع العائلات :

ويتكون من مجموع الوحدات الاستهلاكية ، ويضم الافراد الذين يهدفون بتصرفاتهم الى اشباع حاجاتهم المعيشية ، وكذلك الهيئات الخاصة التي لا تستهدف الربح وتخدم العائلات كالجسميات الخيرية والملاجئ) .

(د) قطاع العالم الخارجى :

ويقصد بالعالم الخارجى كل ما يقع خارج حدود الجمهورية ، ويصور

Marshall. Jean : "La comptabilité Nationale Française" (١)

Edition Cujas, Paris, 1959.

(٢) تختلف تعاريف ومشمولات هذه القطاعات تبعاً لآطار محاسبية الدخل المعمول به في كل دولة . وتعاريف القطاعات ومشمولاتها هنا منقولة عن المشروع المقترح لنظام الحسابات الاقتصادية القومية ج ٢٠٠٤ مرجع رقم ١ - ١١٢ ، الجهاز المركزى للتعبئة العامة والاحصاء ، ديسمبر ١٩٦٧ .

هذا القطاع المعاملات التي تتم بين المقيمين خارج الحدود الإقليمية وبين القطاعات المحلية .

والمعيار الإقليمي هو الذي يستخدم لتمييز المقيم من غير المقيم ، ولا شك أن هذا التمييز لا يهم فقط في تحديد العمليات التي يشملها حساب العالم الخارجي ، وإنما تظهر أهميته أيضا في تحديد العمليات الأجنبية التي تخرج عن نطاق حسابات الدخل القومي ، وعلى ذلك فإن العمليات التي يكون المقيمون أطرافا فيها هي التي تسجل فقط في حسابات الدخل أما العمليات التي لا يكون المقيمون أطرافا فيها فتستبعد منها .

٤ - تصنيف النشاط الاقتصادي بحسب وظيفته :

تميز محاسبة الدخل بين ثلاثة أنواع رئيسية من النشاط الاقتصادي هي الانتاج ، الاستهلاك ، الاستثمار .

• ولوصف هذه الأنواع الثلاثة من النشاط الاقتصادي وتحليلها استحدثت محاسبة الدخل ثلاثة حسابات هي حساب الانتاج ، وحساب التخصيص ، وحساب راس المال ، فالأول يصور العمليات المتعلقة بالنشاط الجاري من حيث قيمة الانتاج وأعبائه أو تكاليفه والثاني يصور كيفية التصرف في الدخل للتولد من العملية الانتاجية أو من غيرها ، هذا بينما يصور الحساب الثالث التغيرات التي تطرأ على الثروة أو راس المال . وجدير بالذكر أن هذه الحسابات تعتبر حسابات قطاعية ، بمعنى أنها تفتح على مستوى القطاعات التنظيمية التي يتكون منها المجتمع ، وذلك فيما عدا العالم الخارجي الذي يفتح له حساب خاص على المستوى القومي ، ونستعرض الآن الحسابات التي تفتح لكل قطاع تنظيمي من القطاعات الثلاثة الأخرى : الأعمال ، الإدارة ، العائلات .

الحسابات على المستوى القطاعي :

١ - حساب الانتاج :

يفتح هذا الحساب لقطاع الأعمال فقط دون قطاعي الإدارة والعائلات ، وذلك باعتبار أنهما لا يسهمان في الانتاج القومي .

ويرى الحساب في جانبه الدائن قيمة الانتاج من السلع أو الخدمات وكذلك قيمة الإعانات الممنوحة من الدولة ، هذا بينما يبرز في جانبه المدين المستخدم من السلع والخدمات (مستلزمات الانتاج) وما يتطلبه النشاط الاقتصادي من عمل كان عائده الأجور والمرتبات ، ورأس مال مقترض

وكان عائده الفوائد ، وإراضي ومباني كان عائدها الربيع والإيجارات ، وتنظيم أو مخاطرة كان عائدها ربح الإنتاج ، هذا فضلا عن أقساط اهلاك داس المال الثابت والضرائب السلعية سواء كانت مفروضة على السلع المستخدمة في الإنتاج أو كانت مفروضة على الإنتاج ذاته .

وغنى عن البيان أن العمليات الاقتصادية التي تسجل في هذا الحساب إنما يتم تصنيفها بحسب موضوعها ، فالإنتاج ومستلزمات الإنتاج عبارة عن معاملات متعلقة ببيع وشراء السلع والخدمات ، والأجور والفوائد والإيجارات والأرباح وكذا الاهلاك هي معاملات متعلقة بالدخول ، أما الاعانات والضرائب السلعية فعبارة عن معاملات تتعلق بالتحويلات .

٢ - حساب التفصيل :

يفتح هذا الحساب لكل من القطاعات التنظيمية الثلاثة حيث تسجل فيه المدخل والتحويلات التي حصل عليها القطاع والكيفية التي تم بها تصرف هذا القطاع في موارده .

ففيما يتعلق بقطاع الأعمال يسجل في الجانب الدائن من الحساب الأرباح التي تولدت من العملية الانتاجية وكذا الدخل الأخرى غير المتعلقة بالنشاط الانتاجي مثل الإيجارات المتولدة من الملكية العقارية أو الفوائد المستحقة على الودائع بالبنوك أو على الائتمان الممنوح للغير ، هذا فضلا عن التحويلات مثل التعويضات من شركات التأمين والضرائب المستردة من قطاع الادارة وغيرها . فاذا تناولنا الجانب المدين من الحساب نجد أنه يصور استخدام قطاع الأعمال لموارده في سداد الضرائب المباشرة وغيرها من التحويلات مثل التعويضات وإعدام الديون وتغطية الخسائر الرأسمالية، وكذلك في أداء التوزيعات من الأرباح لأصحاب الحق في رأس المال والعاملين، وأخيرا في تكوين المدخرات أو الفائض المحتجز في شكل احتياطات ومخصصات .

وبالنسبة لقطاع الادارة الحكومية يسجل الحساب في جانبه الدائن الموارد الجارية للدولة من ضرائب سلعية ودخلية مركزية ومعلية ، وغيرها من إيرادات مثل فائض قطاع الأعمال العام أو تحويلات مثل الإعانات الجارية من العالم الخارجي ، هذا بينما يصور جانبه المدين المصروفات الجارية للدولة من اتفاق على السلع والخدمات (الباب الثاني) وأجور ومرتبات للعاملين (الباب الأول) ، وإيجارات نظير انتفاعها بأراضي أو مباني يمتلكها القطاع المائلي أو قطاع الأعمال ، وفوائد مستحقة على اقتراسها من الجهاز

المصرفي أو القطاع العائلي ، وأخيرا المدخرات الناجمة عن زيادة إيراداتها على مصروفاتها .

أما حساب تخصيص القطاع العائلي فإنه يظهر في جانبه الدائن الدخل التي حصل عليها الأفراد من أجور ومرتبات وفوائد وأرباح ، وكذا التحويلات التي آلت اليهم مثل تمويضات التأمين على الحياة ومعاشات التقاعد من قطاع الادارة والتحويلات الدخلية من العالم الخارجي ، هذا بينما يسجل في جانبه المدين انفاس الأفراد على السلع والخدمات اشباعا لحاجاتهم المعيشية ، وكذلك ما يؤديه من ايجارات المساكن وفوائد القروض فضلا عما يؤديه من تحويلات في شكل ضرائب دخلية واقساط معاشات واقساط التأمين على الحياة ، وأخيرا يظهر في هذا الجانب فائض موارد القطاع على استخداماته في شكل مدخرات .

وبدیهى أن حساب التخصيص الذي يفتح لأى من هذه القطاعات الثلاثة يمكن أن يسفر عن رصيد مدين يمثل عجزا في موارد القطاع عن تغطية استخداماته ، وإذا كان من الطبيعي أن يرسل الرصيد الدائن لهذا الحساب (المدخرات) الى الجانب الدائن من حساب رأس المال ليكون مصدرا من مصادر التمويل ، فمن الطبيعي أيضا أن يرسل رصيده المدين الى الجانب المدين من حساب رأس المال ليكون وجها من أوجه الاستخدامات الرأسمالية .

٣ - حساب رأس المال :

يفتح هذا الحساب أيضا لكل من القطاعات الثلاثة ، ونظرا لأنه يصور التغيرات التي تطرأ على ثروة القطاع فإن عناصره ومشتملاته تكون واحدة في جميع القطاعات ، فتسجل في جانبه الدائن المدخرات المرحلة من حساب التخصيص والاقتراض من القطاعات الأخرى والموارد الرأسمالية المختلفة التي يحققها القطاع سواء من بيع بعض أصوله أو السحب على مخزونه أو زيادة رأسماله ، هذا بينما يسجل في جانبه المدين أوجه استخدام القطاع لموارده سواء في شكل اضافات للأصول الثابتة أو زيادة في المخزون أو اقتراض وتحويلات للقطاعات الأخرى .

الحسابات على المستوى القومي :

من واقع الحسابات القطاعية يتم استخراج المجاميع الكلية أو المقادير الإجمالية في الاقتصاد القومي (الناتج القومي ، الإنفاق القومي ، الدخل القومي ، التكوين الرأسمالي ، المدخرات القومية ، المصادرات ،

الواردات ٠٠٠ الخ) ، ثم يجري اعداد خمسة حسابات على المستوى القومى لتلك المجموع أو المقادير ، وهذه الحسابات القومية المشتقة هي :

- حساب رقم (١) : الناتج والانفاق القومى .
- حساب رقم (٢) : الدخل القومى وتوزيعه على عوائد عوامل الانتاج .
- حساب رقم (٣) : الناتج القومى الممكن التصرف فيه ووجه استخدامه .
- حساب رقم (٤) : الموارد والاستخدامات الراسمالية .
- حساب رقم (٥) : العالم الخارجى .

ونعرض فيما يلى صور هذه الحسابات ومشتقاتها مع تعريف اهم هذه المشتقات مستنديين فى ذلك الى نص للمشروع المقترح من الجهاز المركزى للتعبئة العامة والاحصاء السابق الاشارة اليه .

ح / ١ - الناتج والانفاق القومى

الناتج المحلى الصافى (١)	الاستهلاك العائلى (٣)
(بتكلفة عوامل الانتاج)	الاستهلاك الجماعى (٤)
صافى المعاملات الدخلية (٢)	الاضافات الى رأس المال الثابت
(مع العالم الخارجى)	المحلى
اهلاك رأس المال الثابت	التغير فى المخزون
الضرائب والرسوم السلعية	الصادرات من السلع والخدمات
(ناقصا الاعانات)	والمقبوضات الدخلية من الخارج
	(ناقصا الواردات من السلع والخدمات والمدفوعات الدخلية الى الخارج) .
الناتج القومى الاجمالى بسعر السوق	الانفاق القومى الاجمالى

١ - الناتج المحلى الصافى بتكلفة عوامل الانتاج هو عبارة عن :

(أ) قيمة الانتاج الاجمالى فى قطاع الاعمال مقوما بسعر السوق ومطروحا منه كلا من قيمة مستلزمات الانتاج واهلاك رأس المال الثابت والضرائب والرسوم السلعية ومضافا اليه اعانات الانتاج والتصدير .

(ب) قيمة الأجور والمرتبات والإيجارات المستحقة فى قطاع الادارة الحكومية (تستخرج من الجانب المدين من حساب تخصيص هذا القطاع) .

(ج) قيمة أجور العاملين بال منازل والإيجارات المستحقة في قطاع
العائلات (تستخرج من الجانب المدين من حساب تخصيص
هذا القطاع) .

٢ - صافي المعاملات الدخلية مع العالم الخارجى هي عبارة عن
العوائد الدخلية المحصلة من العالم الخارجى في شكل أجور وعوائد استثمار
مطروحا منها العوائد الدخلية المدفوعة للعالم الخارجى .

٣ - الاستهلاك المائلى هو الاتفاق على السلع والخدمات التجارية لكل
من العائلات والهيئات الخاصة التى لا تهدف الى الربح مضافا اليه صافى
الهبات العينية المتحصلة من العالم الخارجى ، ويلاحظ أن السلع تشمل
المعمرة وغير المعمرة (عدا المباني) .

٤ - الاستهلاك الجماعى هو عبارة عن صافى مشتريات قطاع الادارة
الحكومية من السلع والخدمات بالإضافة الى أجور ومرتبات العاملين
(تعتبر الاجور والمرتبات بمثابة ثمن شراء خدمة العاملين) .

ج / ٢ - الدخل القومى وتوزيعه

الناتج المحلى الصافى (بتكلفة عوامل الانتاج) صافى المعاملات الدخلية (مع العالم الخارجى)	الاجور والمرتبات : . قطاع الأعمال (عام/خاص) . قطاع الادارة الحكومية . قطاع العائلات
	الايجارات : . قطاع الأعمال (عام/خاص) . قطاع الادارة الحكومية . قطاع العائلات
	العوائد : قطاع الأعمال العام محلى خارجى قطاع الأعمال الخاص محلى خارجى
	صافى فائض العمليات الانتاجية (١) لقطاع الأعمال (عام / خاص)
الناتج القومى الصافى بتكلفة عوامل الانتاج	الدخل القومى (٢)

١ - صافي فائض العمليات الانتاجية هو فائض الموارد الجارية للوحدات الاقتصادية على استخداماتها الجارية من مستلزمات سلعية وخدمية وأجور وإيجارات وفوائد وإهلاك وضرائب سلعية . فهو عبارة عن أدراج الانتاج التي يمثلها رصيد حساب العمليات الجارية في مرحلته الأولى .

٢ - الدخل القومي هو مجموع عوائد الانتاج نظير اشتراكها في العمليات الانتاجية قبل خصم الضرائب المباشرة . ويتضح من هذا الحساب ان الدخل القومي يمكن أن يعبر عنه بالناتج القومي الصافي مقوما بتكلفة عوامل الانتاج وهذا الأخير يتكون من الناتج المحلي الصافي بتكلفة العوامل مضافا اليه صافي المعاملات الدخلية مع العالم الخارجى .

ج / ٣ - الناتج القومي الممكن التصرف فيه وأوجه استخدامه

الناتج المحلي الصافي (بتكلفة عوامل الانتاج) صافي للمعاملات الدخلية (مع العالم الخارجى) الضرائب والرسوم السلعية (ناقصا الإعانات زائدا صافي التحويلات الجارية مع العالم الخارجى)	الاستهلاك العائلى الاستهلاك الجماعى صافي الصادرات السلعية والخدمية الأدخار القومى
الناتج القومي الممكن التصرف فيه	أوجه استخدام الناتج القومي

يتضح من هذا الحساب أن الناتج القومي الممكن التصرف فيه يتم التوصل اليه باتباع الخطوات التالية :

١ - الناتج المحلي الصافي بالتكلفة + صافي المعاملات الدخلية^ل
مع العالم الخارجى = الدخل القومي

٢ - الدخل القومي = الناتج القومي الصافي بتكلفة العوامل .

٣ - الناتج القومي الصافي بتكلفة العوامل + الضرائب السلعية - الإعانات = الناتج القومي الصافي بسعر السوق .

٤ - الناتج القومي الصافي بسعر السوق + صافي التحويلات الجارية مع الخارج = الناتج القومي الممكن التصرف فيه

ويستنتج من ذلك أن الناتج القومي الممكن التصرف فيه ليس ناتجاً اجمالياً بمعنى أنه ليس شاملاً لاهلاك رأس المال الثابت باعتبار هذا الأخير مقابلاً للنقص الذي طرأ على الأصول الثابتة ومخصصاً لاحتلالها وتجديدها ومن ثم فإن الادخار القومي الذي يظهر في هذا الحساب لا يمكن إلا أن يكون صافياً وهو عبارة عن مجموع أرصدة حسابات تخصيص القطاعات الثلاثة (الأعمال ، الإدارة ، العائلات) .

٥ - الموارد والاستخدامات الرأسمالية

المخبرات	الإضافات إلى رأس المال الثابت المحلي
قطاع الأعمال « عام/خاص »	قطاع الأعمال « عام/خاص »
قطاع الإدارة الحكومية	قطاع الإدارة الحكومية
قطاع العائلات	قطاع العائلات
اهلاك رأس المال الثابت	التغير في المخزون
قطاع الأعمال « عام/خاص »	قطاع الأعمال « عام/خاص »
صافي التحويلات الرأسمالية	
« مع العالم الخارجي »	
صافي الاقتراض من العالم الخارجي	
أو صافي الاقتراض للعالم الخارجي	
« ويظهر في هذا الجانب سالباً »	
تمويل التكوين الرأسمالي الإجمالي	التكوين الرأسمالي الإجمالي

(م - ٥ - النظام المحاسبي)

ح / ٥ - العالم الخارجى

الواردات	المصادر
المالية	السلعية
الخدمية	الخدمية
العوائد الدخلية المدفوعة	العوائد الدخلية المحصلة
التحويلات التجارية الى الخارج من:	التحويلات التجارية من الخارج الى :
قطاع الأعمال	قطاع الأعمال
قطاع الادارة	قطاع الادارة
قطاع العائلات	قطاع العائلات
التحويلات الرأسمالية الى الخارج من:	التحويلات الرأسمالية من الخارج الى:
قطاع الأعمال	قطاع الأعمال
قطاع الادارة	قطاع الادارة
قطاع العائلات	قطاع العائلات
الاقتراض الى العالم الخارجى من	الاقتراض من العالم الخارجى
قطاع الاعمال	قطاع الأعمال
قطاع الادارة	قطاع الادارة
اجمالى المدفوعات	اجمالى المقبوضات

استخدامات حسابات الدخل (١) :

يتضح من تعريف حسابات الدخل انها تقوم بتصوير الهيكل الاقتصادى للمجتمع وتطوره على مر الزمن بفرض تحقيق عديد من الأهداف يمكن ايجاز أهمها فيما يلى ٢:

Malinvaud, E. : "Initiation La Comptabilité Nationale". (١)
Paris, 1969.

١ - قياس معدلات التنمية الاقتصادية ، وفي هذا الشأن نستخدم الزيادة في الانتاج كمؤشر للنمو وإن كان الرأي قد استقر على أن افضل المؤشرات هي قياس معدلات التنمية هو الدخل القومي ، وذلك نظرا لما قد يكون من تفاوت كبير بين معدلات نمو الانتاج في أوجه النشاط الاقتصادي المختلفة أو لنسب الاحصاءات التي يمكن الاعتماد عليها في تقديرات بعض المنتجات الهامة مثل منتجات الثروة الحيوانية أو بسبب التغيرات التي تطرأ على هيكل الاقتصاد القومي في المدى الطويل مما يجعل مفهوم الانتاج ذاته غير محدد أو واضح ومن ثم يجعل تقديراته غير دقيقة .

٢ - قياس الكفاية الانتاجية للمواد والعمل ، فمن المعروف أن زيادة الانتاج في المدى الطويل تنشأ عن التقدم العلمي والتكنولوجي الذي يتمثل في استخدام المعدات وطرق الانتاج الحديثة ، ويرتب على هذا التقدم وفر في استخدام الخامات أو القوة العاملة ومن ثم زيادة في انتاجية المواد او العمل ويمكن استخدام حسابات الدخل اذا ما اعنت في اطار معين وسلسلة زمنية طويلة نسبيا - لقياس آثار هذا التقدم على الانتاجية .

٣ - قياس مستوى المعيشة ومعدلات ارتفاعه ، فمن المعروف أن مستوى المعيشة يرتبط بعدد السكان وكمية السلع والخدمات المتاحة للاستهلاك النهائي ، بمعنى أن متوسط استهلاك الفرد من هذه السلع والخدمات انما يعبر عن مستوى معيشته ومن ثم فان معدل الارتفاع في مستوى المعيشة يمكن قياسه بمقارنة الزيادة في الاستهلاك النهائي من السلع والخدمات بالزيادة في عدد السكان .

٤ - قياس المعامل الفني لرأس المال ويعرف هذا المعامل بأنه العلاقة بين قيمة رأس المال في بداية السنة وقيمة الانتاج النهائي الذي تحقق خلال هذه السنة ، ويستخدم هذا المعامل إما في تقدير حجم الاستثمار المطلوب لتحقيق هدف معين للانتاج أو بالعكس في تقدير حجم الانتاج الذي يتحقق من الهدف المرسوم للاستثمارات .

٥ - تعتبر حسابات الدخل أداة لوضع البرامج الاقتصادية من حيث تحديد أهداف الانتاج والاستهلاك والاستثمار والتصدير والاستيراد ، ورسم السياسات التي تساعد على الوصول الى تلك الأهداف .

٦ - وأخيرا فان حسابات الدخل تعتبر وسيلة لاجراء المقارنات الدولية سواء في مجالات الانتاج أو الدخل القومي أو الانفاق القومي

أو التكوين الرأسمالي أو نصيب الفرد من الدخل أو العبء الضريبي الواقع عليه ... الخ .

أهم أوجه الخلاف بين محاسبة الدخل والمحاسبة المالية :

تختلف محاسبة الدخل عن المحاسبة المالية في نواح عديدة ، ونورد فيما يلي أهم نقاط الخلاف بينهما :

١ - يعتبر رصيد حساب الإنتاج في حسابات الدخل ممثلاً لنتيجة العمليات الانتاجية التي باشرتها الوحدة الاقتصادية سواء كانت ربحاً أو خسارة هذا في حين أن المحاسبة المالية تعتبر رصيد حساب الأرباح والخسائر ممثلاً لنتيجة أعمال الوحدة التي تأثرت بإيرادات أو مصروفات غير متعلقة بنشاطها الانتاجي .

٢ - تسعى محاسبة الدخل إلى قياس قيمة الإنتاج النهائي على حقيقتها بين سنة وأخرى وتتحدد هذه القيمة بماملين هما الكمية والسعر وحيث أن هذا السعر يتغير من فترة إلى أخرى ، فإنه يتعين استبعاد أثر التغير في السعر حتى يتمشي التغير في قيمة الإنتاج مع التغير في كميته .

وهذا لا يتأتى إلا باستخدام الأسعار الثابتة ، لذلك تلجأ حسابات الدخل إلى تقييم الإنتاج بشطره المباع منه والمخزون بأساس واحد هو سعر البيع حتى يسهل استخدام الأرقام القياسية لأسعار السلع .

أما المحاسبة المالية فتقوم الإنتاج بأساسين هما سعر البيع ، للجزء المباع منه ، وسعر التكلفة ، للمخزون ، الأمر الذي يستحيل معه التوصل إلى القيمة الحقيقية للإنتاج النهائي نظراً لاعتماد استخدام الأرقام القياسية لأسعار التكلفة .

٣ - تبرز حسابات الدخل القومي الدخول المتولدة من العملية الانتاجية أو ما يطلق عليه القيمة المضافة ، أما الحسابات المالية فلا تهتم بالقيمة المضافة ولا تظهر فيها عناصرها .

٤ - تبني محاسبة الدخل فكرة إعادة تقييم الأصول الثابتة وذلك لاعتمادها في ضرورة إبراز التغيرات التي تطرأ على قيمة رأس المال الثابت نتيجة التغيرات التي تطرأ على الأسعار سنوياً ، ويترتب على ذلك ظهور قيمة هذه التغيرات من ربح أو خسارة رأسمالية في حساب رأس المال وليس في حساب الإنتاج أو التخصيص ، كما يترتب عليه أيضاً عدم تكوين احتياطات

لمواجهة ارتفاع أسعار الأصول الثابتة والمخزون من الخامات . وعلى العكس من ذلك فإن المحاسبة المالية لا تسجل الربح أو الخسارة الرأسمالية إلا في اللحظة التي تتحقق فيها بيع الأصول ويرتب على ذلك ظهور الربح أو الخسارة الرأسمالية في حساب الأرباح والخسائر كما يترتب عليه أيضا تكوين الاحتياطيات اللازمة لمواجهة ارتفاع أسعار الأصول .

د - يسعى محاسبه الدخل الى قياس الهلاك الحقيقي انذى يطرا على الأصول الثابتة نتيجة استخدامها في العملية الانتاجية ، وهى لهذا الفرض تتبنى فكرة إعادة تقييم هذه الأصول على أساس قيمتها الاستبدالية اما المحاسبة المالية فمازالت حتى الآن او على الأقل حتى عهد قريب جدا تحسب أقساط اهلاك الأصول الثابتة على أساس قيمتها التاريخية ، وهذه الطريقة تؤدي في فترات تقلب الاسعار الى نتائج محزنة للنقص الحقيقي الذى يمتد الى قيمة الأصول الثابتة .

ربط حسابات الوحدة بحسابات الدخل :

اضمح للقارىء مما سلف ان قطاع الاعمال هو احد قطاعات المجتمع الرئيسية التى تهتم بحسابات الدخل بتصوير عملياتها وصفقاتها المختلفة ، كما اتضح ايضا مدى الاختلاف بين محاسبة الدخل والمحاسبة المالية ، ونظرا لاعتماد محاسبة الدخل في تصويرها لنشاط قطاع الاعمال على البيانات المسجلة في دفاتر وسجلات وحداته الانتاجية . لذلك نشأت ضرورة الربط بين حسابات الوحدة وحسابات الدخل .

وقد ظهر اتجاهان رئيسيان في محاولة تحقيق هذه الغاية ، فبعض الدول تركت الحسابات الخاصة بالوحدات كما هى في شكلها التقليدى ولجأت الى وضع تعاريف محددة للمقادير الاجمالية (مثل الانتاج ، الإنفاق القومى . التكوين الرأسمالى ، الدخل القومى .. الخ) التى تهتم بحسابات الدخل بقياسها مع تحديد مكونات وعناصر كل منها بحيث يصبح من اليسور على الوحدات ان تستخرج من حساباتها الخاصة كافة البيانات التى تخدم تركيب واعداد حسابات الدخل القومى .

هذا بينما رأت دول أخرى ان اقتصاد المجتمع ما هو الا مشروع اقتصادى واحد يخضع لإدارة واحدة ، ومن ثم يجب أن تتطابق الصورة التى تعبر عن نشاط وحداته الانتاجية كل على حدة مع الصورة التى تعبر عن الاقتصاد القومى في مجموعه ، وبذلك أصبحت حسابات الوحدة في تلك الدول تمشي تماما مع حسابات الدخل .

وقد كان هذان الاتجاهان الرئيسيان مشار جدل ونقاش عند اختيار الحسابات والقوائم الختامية التي تحقق هدف الربط بين حسابات الوحدة وحسابات الدخل ، واستقر الرأي في النهاية على اتجاه جديد مؤداه أن تكون الحسابات الختامية للوحدة في صورة تتفق مع سمات محاسبة الدخل على أن يصاحبها مجموعة أخرى من الحسابات المشتقة تتفق مع مقتضيات المحاسبة المالية .

ومن الواضح أن الحسابات والقوائم التي تتمشي مع محاسبة الدخل هي :

– حساب العمليات الجارية .

– قائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية .

أما الحسابات والقوائم التي تتمشي مع المحاسبة المالية فهي :

– حساب الانتاج والمتاجرة .

– حساب الأرباح والخسائر .

– حساب توزيع الأرباح والخسائر .

– الميزانية .

وقد كان المعيار الحاسم في اختيار هذه المجموعة من الحسابات والقوائم الختامية هو خدمة أغراض عمليات التخطيط والمتابعة والتقييم على كافة مستوياتها من جانب وخدمة الإدارة العليا للوحدة في اتخاذ قراراتها اليومية من جانب آخر .

وبهذا الأسلوب تم القضاء على التضارب الذي كان قائما بين الشكل الذي تتخذه الخطط المالية للوحدات الاقتصادية ممثلا في ميزانية الأعمال من ناحية والشكل الذي تتخذه نتائج أعمالها ممثلا في الميزانية والحسابات الختامية التقليدية من ناحية أخرى ، ومن ثم بتطبيق النظام المحاسبي الموحد انتفى هذا التضارب تماما . فتصب في قالب واحد الخطة (الموازنة) المالية للوحدة أو ميزانيتها التقديرية كما يحلو للبعض تسميتها ونتائج تنفيذ هذه الخطة أو حساباتها الختامية .

ثانياً - جداول التدفقات المالية والنقدية

ماهية الجداول :

جداول التدفقات المالية والنقدية هي عبارة عن جداول تصور كافة العمليات المالية والنقدية التي تمت في الاقتصاد القرمي ، وتحدد قنوات تدفقها بين قطاعاته التنظيمية المختلفة خلال فترة زمنية معينة (١) ، وذلك عن طريق قياس صافي التغير في المراكز المالية لتلك القطاعات .

والمقصود بالعمليات المالية تلك المعاملات (٢) التي يترتب عليها تغير في موقف الدائنية أو المديونية للقطاعات الاقتصادية ازاء بعضها البعض ، فهي عمليات تؤدي إلى خلق حق أو التزام ، أو تؤدي إلى تسوية هذا الحق أو الالتزام ، أو أنها تؤدي إلى التنازل عن حق قطاع قبل الآخر ، وفي الحالة الأولى تكون العملية المالية اقراضا أو اقتراضا ، وفي الحالة الثانية تكون استردادا للحق أو سدادا للالتزام ، أما في الحالة الثالثة فتكون العملية تخليا من جانب الدائن عن حقه للمدين .

هذا وينشأ الجانب الأعظم من الحقوق عن عمليات الاقتراض التي تقوم بها البنوك والمؤسسات المالية والخزانة العامة وقطاع الاعمال وقطاع العائلات والعالم الخارجي ، ويتخذ الاقتراض اشكالا مختلفة منها القروض المباشرة والدفعات المقدمة والودائع والحسابات الجارية والكمبيالات... الخ .

أما العمليات النقدية فيقصد بها تلك المعاملات التي تنصب على الذهب والعملة فالذهب فضلا عن كونه سلعة مادية في حد ذاته فإنه يعطى الحقوق في مختلف السلع والخدمات ، كذلك العملة المحلية والعملات الأجنبية تعتبر حقا لمن يحملها على بنوك الاصدار .

أما الأوراق المالية التي تدخل في نطاق العمليات المالية ، فمن المسلم به أن السندات تعتبر حقا للمكتتبين فيها والتزاما على الجهات التي أصدرتها ، هذا بينما ثار الجدل حول طبيعة الأسهم والحصص وحقوق أصحابها حتى اتفق الرأي بين المحاسبين القوميين الفرنسيين على اعتبارهم

(١) أنظر دكتور سمير سيدهم : جداول التدفقات المالية في ج ٢٠٤٠ .

محاضرة ألقاها بمعهد الدراسات المصرفية عام ٦٨/٦٩

(٢) Marchal, Jean : "La Comptabilité Nationale Française".

Edition Cujas, Paris, 1952.

فئة متميزة من المفرضين وإن كانت متقاربة مع فئة المفرضين من حيلة
السندات .

هيكل الجداول :

يجرى اعداد هذه الجداول على ثلاثة مستويات من حيث مدى
تفصيل البيانات التي يحويها كل جدول من معاملات نقدية ومالية وقطاعات
تنظيمية تتم بيها تلك المعاملات . فهناك أولا مجموعة من الجداول الفرعية
يعد كل منها لقطاع من القطاعات التنظيمية التي يتكون منها المجتمع بحيث
يصور الجدول الفرعي العمليات التي تمت بين هذا القطاع والقطاعات الأخرى
التي تعاملت معه خلال الفترة ، ومن واقع بيانات الجداول الفرعية يجرى
تركيب جدول لتصوير كافة العمليات النقدية والمالية التي تمت في الاقتصاد
القومي وتحديد مسارات الأموال بين قطاعاته المختلفة ، وأخيرا يعد جدول
مختصر لبيان العمليات التي تمت بين القطاعات التنظيمية الرئيسية فقط
دون تقسيماتها الفرعية ، ويتضح من ذلك ان الجدول الرئيسي هو اهم
جداول التدفقات واكثرها شمولاً للعمليات والقطاعات المتعاملة في آن معا ،
مما يجعلنا نكتفى بمرضى هيكل هذا الجدول .

يتكون الجدول الرئيسي من عدد من السطور وعدد آخر من الأعمدة
اما السطور فيخصص كل منها لنوع معين من أنواع العمليات بحيث تسجل
في السطور الثلاثة الأولى العمليات النقدية وهي المعاملات التي تنصب على
الذهب والعسلات الأجنبية والعملة المحلية . ولما للسطور التالية فيسجل
في كل منها نوع من العمليات المالية مثل الودائع والحسابات الجارية
والأوراق المالية والكمبيالات والقروض المباشرة ... الخ ، هذا ويقسم كل
نوع من العمليات بحسب القطاعات التي تمثل الطرف المقترض أو الطرف
المدين في المعاملة ، ففي عمليات الأوراق المالية مثلاً تقسم تلك الأوراق
بحسب القطاعات التي أصدرتها فأصبحت بذلك مدينة أو مقترضة من القطاعات
التي اكتسبت فيها (قطاعات دائنة أو مقرضة) .

فاذا تناولنا الأعمدة نجد أنها تنقسم الى جانبين رئيسيين ، أحدهما
يمثل مصادر الأموال التي يعبر عنها صافي التغير في خصوم القطاعات
المتعاملة ، والآخر يمثل استخدامات الأموال التي يعبر عنها صافي التغير في
الأصول المالية لتلك القطاعات ، ثم ينقسم كل جانب الى القطاعات التنظيمية
للخليفة التي يتكون منها الجدول وهي قطاع الأعمال وقطاع الادارة والقطاع
المائلي والعالم الخارجي ، فضلا عن الوسطاء الماليين من بنوك وشركات
تأمين ومؤسسات مالية أخرى .

فاذا تم تجميع العمليات النقدية والمالية التي سجلت في الجداول ، فان رصيده هذه العمليات او بالأحرى الفرق بين صافي التغير في الأصول للمالية وصافي التغير في الخصوم انما يمثل القدرة على التمويل او الحاجة اليه ، فيقال ان القطاع كان قادرا على التمويل اذا زاد التغير في أصوله المالية (اقراضه للقطاعات الأخرى) على التغير في خصومه (اقتراضه من القطاعات الأخرى) ، وهذه القدرة تعادل تماما زيادة مدخراته على استثماراته العينية في الأصول الثابتة والمخزون . وبالعكس يقال ان القطاع كان في حاجة الى تمويل اذا زاد التغير في خصومه (اقتراضه من القطاعات الأخرى) على التغير في أصوله المالية (اقراضه للقطاعات الأخرى) ، وهذه الحاجة بدورها تعادل تماما زيادة استثماراته العينية على مدخراته .

واخيرا يتم ربط العمليات النقدية والمالية في نهاية الجدول بحسابات الدخل القسومي عن طريق المدخرات والاستثمارات حتى تكتمل الصورة . ويكشف الجدول عن العلاقة بين أربعة متغيرات رئيسية في النشاط الاقتصادي هي الاقتراض والاقتراض والادخار والاستثمار .

ويتضح من العرض السالف ان جداول التدفقات المالية تتميز بطبيعة معقدة للغاية غير ان الدكتور سمير سيمم توصل الى تصميم ثم تركيب نموذج بسيط حقا لجدول التدفقات الرئيسي (١) ، ونرى من المناسب الآن عرض هذا النموذج على القارئ حتى يتبين هيكل الجدول وعلاقات التشابك المالي بين القطاعات التنظيمية المدينة ، فضلا عن العلاقة بين القدرة على التمويل او الحاجة اليه من جانب والمدخرات والاستثمارات من جانب آخر .

استخدامات الجداول :

يمكن حصر مجالات استغلال هذه الجداول على النحو التالي .

١ - تحديد القطاعات المقرضة في الاقتصاد القومي وهي تلك القطاعات التي تكمن من تغطية استثماراتها العينية من مدخراتها او مصدر تمويلها الذاتي وتبقى لديها فائض من تلك المدخرات ، ومن ثم تولدت لديها القدرة على التمويل فاقترضت القطاعات الأخرى .

٢ - تحديد القطاعات المقرضة في الاقتصاد القومي التي عجزت عن تغطية استثماراتها العينية من مدخراتها فتولدت لديها الحاجة الى التمويل ، ومن ثم اقترضت من القطاعات الأخرى .

(١) انظر المرجع السابق .

٣ - تحديد قنوات التمويل أو قنوات تدفق الأموال من القطاعات المقرضة إلى القطاعات المقرضة ، وبمعيار آخر تحديد الأشكال التي تمت بها عمليات تمويل القطاعات المقرضة ، فهذه العمليات إما أن تتخذ شكل طرح أسهم وسندات جديدة للاكتتاب ، أو تتخذ شكل الحصول على قروض مباشرة أو ائتمان تجارى ٠٠٠ الخ .

٤ - تحديد قنوات استخدام الأموال أو تحديد الأشكال التي تمت بها عمليات الاستثمار المالى ، فهذه العمليات إما أن تتخذ شكل شراء أسهم وسندات جديدة مطروحة للاكتتاب أو تتخذ شكل منح للقروض والائتمان التجارى ٠٠٠ الخ .

علم صلاحية الجداول للتخطيط المالى :

تلك في رأينا هي أهداف الجداول ومجالات استخدامها ، وهي في جملتها لا تخرج عن مجال الوصف والتحليل المالى ، غير أن للدكتور سميح سيدهم (١) رأيا مخالفا ، إذ يعتقد أن استخدام هذه الجداول لا يجب أن يقتصر على الوصف والتحليل ، وإنما يمكن أن يمتد إلى مجال التخطيط المالى ، بمعنى إعداد هذه الجداول عن فترة زمنية مستقبلية لكي تشكل خطة مالية للاقتصاد القومى ، وذلك عن طريق استخراج معاملات مالية لتوضيح العلاقات بين العمليات المالية بعضها البعض وبين العمليات الاقتصادية الأخرى كالادخار والاستثمار والقدرة على التمويل والحاجة إليه ، ثم استخدام تلك المعاملات في التنبؤ بحجم ونمط التمويل في المستقبل وإن كان يرهن دقة التنبؤ بثلاثة شروط هي دقة البيانات المستخدمة في إعداد الجداول ، ومدى تفصيلها ، وأخيرا درجة استقرار الأوضاع الاقتصادية خلال الفترة المقبلة التي تعد عنها هذه الجداول .

والواقع أن الشرط الثالث المتعلق بدرجة استقرار الأوضاع الاقتصادية إنما يكشف عن حقيقة هامة لا يجوز إغفالها ، وهي أن جداول التدفقات المالية قد صممت خصيصا لتتلاءم وظروف الاقتصاد الرأسمالى القائم على الملكية الخاصة ، ومن ثم فإنها بنيت على فكرة أساسية هي حرية اتخاذ القرارات الاقتصادية من جانب القطاعات المكونة للمجتمع سواء كانت قطاعات منتجة أو مستهلكة أو مستثمرة . الأمر الذى يجعل دقة التنبؤات - مهما بلغت دقة البيانات المستخدمة في إعداد الجداول ومدى تفصيلها - في مهب الريح ورهنا بتقلبات السوق نتيجة تفاعل قوى العرض والطلب .

(١) أنظر المرجع السابق .

واذن فان المهمة الأساسية لجداول التدفقات المالية والنقدية في ظل الاقتصاد الرأسمالي ، يجب أن تتواضع فتقتصر على التعرف على القطاعات المدخرة أو المقرضة للوسطاء الماليين والقطاعات المستثمرة أو المقرضة من الوسطاء الماليين ، وتحديد مسارات الأموال بين هذه القطاعات وتلك خلال فترة زمنية منقضية ، أما استخدامها في اعداد برنامج مالي (للمستقبل) فتعترضه - كما سبق أن ذكرنا في مقدمة هذا الفصل - صعوبات بالغة حتى أن أكثر الدول نقما في استخدام الأساليب الرياضية والاحصائية للتنبؤ باتجاهات النشاط الاقتصادي ، لم تقم حتى الآن على اعداد تلك الجداول عن فترات مقبلة .

وفي اعتقادنا انه حتى اذا وفقنا الى تذليل كل الصعوبات التي تعترض اعداد تلك الجداول عن المستقبل ، فان التدفق المالي الذي تصوره الجداول المالية لن يتطابق أو يتوازى مع التدفق العيني الذي تصوره الموازين المادية، وذلك لسبب بسيط هو انتماء الاولى الى نظام الحسابات القسومية الذي يختلف اختلافا بينا من حيث الشكل والمضمون عن نظام الموازين الاقتصادية الذي تنتمي اليه الثانية .

وخلاصة القول في هذا الشأن ان جداول التدفقات المالية يستحيل ان تكون أداة صالحة للتخطيط المالي في ظل الملكية العامة لوسائل الانتاج ، ذلك لأنها تتناقض في مضمونها مع مقومات الاقتصاد الاشتراكي الذي لا تعامل قطاعاته في الذهب والعملات الأجنبية ، ولا تتعامل بأوراق القبض والذخ والإئتمان التجاري بصفة عامة هذا فضلا عن أنه لا وجود فيه للأوراق المالية اللهم الا سندات الدولة ، كما ان مشكلته ليست في تحديد القطاعات المدخرة والقطاعات المستثمرة أو في التعرف على قنوات تدفق الأموال بينها ، وانما تكمن مشكلته في تحديد حجم الموارد المالية وحجم الأهداف العينية (الاستهلاك والاستثمار والتصدير والاستيراد) ، ثم مطابقة التدفق المالي بالتدفق السلعي ضمانا لتنفيذ تلك الأهداف ، وهي مشكلة يكفل حلها النظام التكامل للموازين الاقتصادية .

وعلى أية حال فانه طالما كان هناك من ينادى باستخدام جداول التدفقات كأداة للتخطيط المالي ، وطالما كانت هذه الفكرة مهدومة من أساسها ، فانه يجدر ألا نقف عند هذا الحد بل يتعين علينا أن نقسم بمقترح لميزان مالي قومي يكون أداة للتخطيط المالي وبديلا لجداول التدفقات المعقدة ، على أن يكون واضحا للقاري، تماما ان هذا الميزان لا يجوز استخدامه بمفرده أو بمعزل عن بقية الموازين سواء كانت مالية أو مادية ، وانما يجب أن يكون جزءا لا يتجزأ من نظام مصري متكامل.

للموازن الاقتصادية بما ينطهه تطبيق هذا النظام من معدلات جردية في
وطائف الجيزا الخرفي وكوبن الكادر لللى الكادر على نفبه .

الميزان المالى الأومى المقترح كمر ١٩ :

يقوم هذا الميزان على فكرة أساسية مضمونها كصر ونعبه وجميع
الموارد المالبه (النقدية والانسابة) المتاحة للمجتمع فى وعاء واحد هو الجهاز
المصرفى ، بك الدولة ، ثم انسياب هذه الموارد من ذلك الوعاء بعد تخصيصها
لتمويل الاحتياجات الراسالية او الاستشارية طويلة الأجل والاحتياجات
الجارية او الانتاجية قصيرة الأجل فى مختلف قطاعات الاقتصاد القومى
ووفقا لما يقرره الخطط المادية لتلك القطاعات فى المجالين الاستثمارى
والانتاجى ، وذلك حتى يتطابق التدفق المالى الذى تمكسه هذه الخطة
المالية مع التدفق السلى الذى تمكسه الخطة المادية ، فلا يمانى الاقتصاد
القومى من اتجاه تضخمى أو انكماش ولا يتمتع قطاع بفائض نقلى
أو يخفق قطاع آخر بفعل عجز تمويلى ومن ثم يتم تحقيق الأهداف فى سر
ودون موقات ذات شأن .

هذا وتنقسم موارد الميزان الى موارد ادخارية طويلة الأجل وموارد
جارية قصيرة الأجل ، وذلك وفقا لطبيعة الاستخدام الذى يجب أن يخصص
له كل نوع من هذه الموارد اذ طالما كنا نطالب بالفصل التام بين أغراض
التمويل طويل الأجل وأغراض التمويل قصير الأجل ، فانه يتعين علينا
ايضا أن نقسم الموارد بما يتمشى مع هذه الأغراض ، فتخصص الموارد
الادخارية لتمويل التكوين الراسالى بينما تخصص الموارد الجارية لتمويل
النشاط الانتاجى . وتتنفى تلك الظاهرة الشائعة بين كثير من الوحدات
الاقتصادية من تمويل الاستثمار بموارد جارية وتمويل الانتاج بموارد
ادخارية .

(١) انظر عبد اللطيف حافظ ومويس واسيللى : الميزانية المالية
القومية - مذكرة رقم ٤٩٤ - وزارة التخطيط - ١٢/١٢/١٩٦٥ ، وقد نقل
الدكتور نبيل محارب هذه الميزانية وأسماها خطا الميزانية الاقتصادية القومية
فى كتابه : النقود والمؤسسات المصرفية ، ١٩٦٨ .

ونعرض فيما يلي نموذج هذا الميزان :

الميزان المالي القومي المقترح لمصر

موارد	استخدامات
(أ) الموارد الإداخارية :	(أ) التمويل طويل الأجل :
١ - فائض قطاع الأعمال العام .	١ - قطاع الأعمال العام .
٢ - فائض قطاع الوسطاء الماليين .	قطاع الزراعة .
٣ - فائض ميزانية الدولة الجارية .	قطاع الصناعة .
٤ - مدخرات القطاع العائلي	قطاع التجارة . . الخ .
(الزيادة في ودائع الأفراد	٢ - قطاع الادارة العامة (عجز
الإداخارية) .	الميزانية الاستثمارية) .
٥ - مدخرات العالم الخارجي	٣ - قطاع الأعمال الخاص .
(قروض طويلة) .	٤ - قطاع العالم الخارجي .
(ب) الموارد الجارية :	- أقساط سداد القروض
١ - الزيادة في الودائع الجارية	الطويلة .
للقطاع العائلي .	- التعويضات .
٢ - الزيادة في الودائع الجارية	- القروض الطويلة للدول
لقطاع الأعمال الخاص .	الأجنبية .
٣ - الزيادة في الودائع الجارية	(ب) التمويل قصير الأجل :
لقطاع الادارة العامة . .	١ - قطاع الأعمال العام .
٤ - فائض ميزان العمليات الجارية	قطاع . . .
مع العالم الخارجي .	قطاع . . .
(ج) الزيادة المخططة في الإصدار	٢ - قطاع الادارة العامة (عجز
	الميزانية الجارية) .
	٣ - قطاع الأعمال الخاص .
	٤ - قطاع العالم الخارجي .
	(عجز ميزان العمليات الجارية)
	(ج) النقص المخطط في الإصدار
مجموع	مجموع

ويقتضي الأمر الآن شرح الأفكار التي تنطوي عليها العناصر الهامة في جانبي الميزان .

اولا - الموارد :

١ - المقصود بفائض قطاع الأعمال في هذا الميزان هو مخصص إهلاك الأصول الثابتة وما يتبقى من الأرباح الصافية بعد توزيع نصيب العاملين وتحويل نصيب الحكومة في الأرباح إلى الخزنة العامة ، بمعنى أنه لا يسمح لوحدة هذا القطاع بتمويل نفسها ذاتيا ، وإنما يتعين أن تصب في خزائن بنك الدولة موارد التمويل الذاتي من مخصصات واحتياطات تكونها الوحدة في نهاية الفترة المالية ، وذلك حتى يتم تجميعها في وعاء واحد توطئة لاستخدامها الاستخدام الأمثل عن طريق تخصيصها أو إعادة توزيعها على الفروع والمناشط الاقتصادية التي يتكون منها هذا القطاع وفقا لما تقتضيه خطة الاستثمار .

٢ - من المعروف أن قطاع الوسطاء الماليين يتكون من البنوك وشركات التأمين وصندوق التوفير وهيئة التأمين والمعاشات وهيئة التأمينات الاجتماعية وبنك الائتمان الزراعي والتعاوني ، ونظرا لتعدد هذه التنفليات واختلاف مكونات الفائض وطريقة قياسه في كل منها ، فإننا نطرح هذا الموضوع جانبا ونكتفي بالقول بأن فوائض هؤلاء الوسطاء - بعد توزيع نصيب العاملين وتحويل نصيب الحكومة في الأرباح إلى الخزنة العامة - يجب أن تصب في بنك الدولة للاعتبارات السالف ذكرها .

٣ - فائض ميزانية الدولة الجارية عبارة عن زيادة إيراداتها الجارية من ضرائب مركزية ومحلية مباشرة وغير مباشرة على نفقاتها الجارية من أجور ومرتبات ومصروفات عامة .

فنحن إذن نفترض أن للدولة ميزانيتين أحدهما جارية للاستهلاك الجبائي أو الحكومي وهذه لا يجوز تمويلها أو تغطية عجزها بالأرباح المحولة إلى الخزنة العامة من القطاع العام وقطاع الوسطاء الماليين ، وإنما يجب أن تقتصر مواردها على الإيرادات الجارية فقط ، فإذا حدث أن زادت مواردها على نفقاتها حول الفائض إلى بنك الدولة ، وبالعكس إذا زادت نفقاتها على مواردها تم تمويل هذا العجز باقتراض قصير الأجل من بنك الدولة ، على أن يكون مضمونا بأذونات تصدرها الخزنة العامة .

اما الاخرى فميزانية استثمارية لبناء المدارس والمستشفيات والسكان وللبناني الحكومية وغيرها فضلا عما يخص من اعتمادات لتمويل جزء من استثمارات قطاع الأعمال العام ، وهذه الميزانية يكون مصدر تمويلها الأساسي تلك الارباح المحولة من القطاع العام والوسطاء الماليين الى الخزنة العامة . ومن الطبيعي في ظل اقتصاد اشتراكي مخطط ألا يكون هناك فائض في الميزانية الاستثمارية لتحويله الى بنك الدولة ، بل غالبا ما تسفر عن عجز يتعين تمويله باقتراض طويل الأجل من البنك على أن يكون مضمونا بسندات تصدرها الخزنة العامة .

٤ - مدخرات القطاع العائلي يقصد بها الزيادة في الودائع الادخارية للأفراد ، اما الزيادة في الودائع تحت الطلب ولأجل يقل عن سنة فتدخل في نطاق الموارد الجارية .

٥ - تتمثل منخربات العالم الخارجي فيما يحصل عليه الاقتصاد القومي من قروض أجنبية تعتبر موارد ادخارية طويلة الأجل ، وتستند فكرتنا في هذا الشأن الى تقسيم معاملاتنا مع العالم الى معاملات جارية وأخرى رأسمالية بحيث تنصب المعاملات الجارية على الصادرات والواردات الجارية المنظورة وغير المنظورة « سلع استهلاكية و سلع وسيطة وخدمات » بينما تنصب المعاملات الرأسمالية على الواردات من السلع الاستثمارية وأقساط سداد القروض المستحقة وغيرها من تحويلات رأسمالية يقابلها في الجانب الآخر الاقتراض من العالم الخارجي .

والعبرة من هذا التقسيم هي تحديد العجز أو الفائض الحقيقي في ميزان العمليات الجارية ومدى تأثيره في العمليات الرأسمالية ، ذلك لأن عجز هذا الميزان انما يعني أن صادراتنا الجارية غير كافية لتغطية وارداتنا الجارية ، ومن ثم فإن الاقتراض من العالم الخارجي لن يكون لتمويل وارداتنا من السلع الاستثمارية فقط بل لتمويل جانب من وارداتنا الجارية أيضا ، الأمر الذي يستوجب العمل على تلافيه خلال السنوات المقبلة .

اما اذا أظهر الميزان فائضا ، فمعنى ذلك أن اعتمادنا على قروض العالم الخارجي في تمويل وارداتنا الاستثمارية انما يقل بمقدار ذلك الفائض الذي تحقق ، ومن ثم يجب السعي حثيثا لزيادة الفائض حتى يتناقص اعتمادنا على الاقتراض الأجنبي في تمويل الاستثمار .

بقيت كلمة أخيرة في هذا الصدد وهي انه اذا تم اعداد ميزاني المعاملات الجارية والرأسمالية على أساس نقدي (مقبوضات ومدفوعات) فانهما يشكلان ميزانا دقيقا لموارد واستثمارات النقد الأجنبي وهو أحد الموازين التي لا غنى عنها في التخطيط المالي .

٦ - تعبر الزيادة المخططة في الإصدار من الناحية المحاسبية عن الرصيد المدين للميزان ، ويقصد بها الزيادة في أوراق البنكنوت التي يتقرر طرحها في التداول لتغطية العجز في موارد الميزان عن استخداماته .

١- الاستخدامات :

١ - يمول قطاع الأعمال العام استثماراته تمويلًا طويل الأجل بشكلين:

شكل ائتمان أو اقتراض من بنك الدولة ، وشكل منح رأسمالية تخصصها له الميزانية الاستثمارية للدولة (زيادة رموس أموال وحداته) هذا بينما يمول عمليات التشغيل والمخزون باقتراض قصير الأجل .

٢ - يقترض قطاع الادارة الحكومية من بنك الدولة اقتراضًا طويل الأجل لتغطية العجز في الميزانية الاستثمارية ، ويكون هذا الاقتراض بضمان سندات على الخزنة ، أما الاقتراض قصير الأجل فيخصص لتمويل العجز في الميزانية الجارية ويكون بضمان أذونات على الخزنة كما أسلفنا القول .

٣ - يخصص لقطاع الأعمال الخاص قروض طويلة الأجل في حدود ما يتقرر له في الخطة من نصيب في الاستثمارات العينية ، وبشرط ألا تتجاوز هذه القروض ما يحققه القطاع من موارد ائتمانية للمجتمع ، ويمكن تشجيع هذا القطاع على زيادة مدخراته وتميئتها لأغراض تمويل الخطة إذا ما انشبه له بنك خاص لتجميع مدخراته واقتراضه في حدودها .

٤ - المقصود بالتمويل طويل الأجل للعالم الخارجي هو ما يتم تحويله للخارج من تعويضات وأقساط سداد قروض طويلة فضلاً عما قد يمكن منحه من قروض للبلاد الأجنبية ، أما التمويل قصير الأجل لهذا القطاع فيعبر في الواقع عن عجز ميزان العمليات الجارية .

٥ - يعبر النقص المخطط في الإصدار من الناحية المحاسبية عن الرصيد الدائن للميزان ويقصد به النقص في أوراق البنكنوت الذي يتقرر سحبه من التداول إذا حدث أن زادت الموارد المالية على استخداماتها ، وإن كان هذا يعني في الواقع تواضع أهداف الخطة ووجوب إعادة النظر فيها .

(م ٦ - النظام المحاسبي)

ثالثا - شروط وضع الميزان في التطبيق :

١ - أن يكون الميزان جزءا من كل ، بمعنى أن يكون جزءا لا يتجزأ من نظام مصرى متكامل للموازن الاقتصادية وذلك توفيراً لامكانية التنفيذ وضماناً لنجاحه . فالمعروف أن هذا الميزان يعكس صورة مالية اجمالية للاقتصاد القومى يتعذر رسمها في غياب الصور الجزئية التى تنعكسها الموازن المالية الأخرى ، هذا فضلا عن أن مجموعة الموازن المالية برمتها لا يجوز اعدادها الا في ضوء الموازن المادية وباعتبارها انعكاسا قيميا لها .

٢ - إلغاء البنوك التجارية والبنوك الأخرى المتخصصة وادماجها جميعا في بنك واحد هو بنك الدولة على أن يخصص أحد فروع هذا البنك لتمويل الاستثمار باعتباره أساس عملية التنمية ومحركها ، ويخصص فرع آخر لتمويل التجارة الخارجية وذلك لما يكتسبه هدف تحقيق التوازن في ميزاني المعاملات الجارية والمعاملات الرأسمالية من أهمية استراتيجية في البلاد النامية ، ثم يخصص فرع ثالث من فروع هذا البنك لتمويل قطاع الأعمال الخاص في حدود ما يوفره من منخرات للمجتمع وذلك للعمل على تنميته من جانب والتحكم في اتجاهات ومعدلات هذه التنمية من جانب آخر .

٣ - تقسيم ميزانية الدولة الى ميزانيتين منفصلتين إحداهما لتمويل الانفاق الجارى والأخرى لتمويل الانفاق الاستثمارى .

٤ - إلغاء بنك الاستثمار القومى حيث لا مبرر لوجوده طالما كان بنك الدولة (فرع الاستثمار) يقوم بالدور الرئيسى في تمويل خطة التنمية (الميزانية الاستثمارية) الى جانب الميزانية العامة .

٥ - التزام كافة الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع العام بالقواعد التى يجب أن تحكم المعاملات فيما بين بعضها البعض وفيما بينها وبين القطاع العائلى^(١) .

٦ - تربية الكادر الفنى القادر على تطبيق نظام الموازن الاقتصادية بين العاملين في بنك الدولة والجهاز المركزى للتخطيط .

(١) انظر الفصل الثانى - ميزان النقد .

الباب الثاني
الموازنات التخطيطية
أو التخطيط على مستوى الوحدة الاقتصادية

الفصل الرابع

الأحكام العامة للموازنات التخطيطية

تناولنا في الفصول السابقة التخطيط على المستوى القومي ، فوضحنا ماهيته والفروق الجوهرية بينه وبين البرمجة ، كما حددنا السمات الرئيسية التي يتميز بها ، ثم شرحنا أبعاد التخطيط ومراحل إعداد الخطة والأدوات التي تستخدم في إعداد كل من الخطط والبرامج . أما التخطيط على مستوى الوحدة الاقتصادية فسوف نتناوله في الفصول الستة التالية من خلال عرضنا للموازنات التخطيطية العينية والمالية والنقدية على أن يخصص هذا الفصل للأحكام العامة المتعلقة بالموازنات التخطيطية من حيث الشروط الضرورية لإعدادها ثم طريقة وقواعد إعدادها ، مهدين لذلك بالمفهوم العام للموازنة والفروق الجوهرية بينها وبين الميزانية التقديرية .

المفهوم العام للموازنة :

يقصد بالموازنة التخطيطية بصفة عامة الخطة الاقتصادية للوحدة التي تقوم بإعدادها في ضوء الإطار الأولي لخطة الدولة . وهذا التصريف رغم بساطته إلا أنه ينطوي على فكرتين أساسيتين أولاهما تتعلق بوظيفة الموازنة وعلاقتها بالإدارة العليا في الوحدة . والثانية تتعلق بالصامل المتحكم في إعدادها أو علاقتها بالخطة العامة للدولة .

فالموازنة - لكونها خطة - هي أداة الإدارة العليا للوحدة في أداء وظيفتها في مجالات وضع الأهداف والسياسات المختلفة والتنسيق بينها والرقابة على تنفيذها ، إذ أنها أولا : ترسم صورة واضحة للمستقبل بتحديد أهداف الإدارات المختلفة المختصة بشئون الانتاج والمبيعات والمشتريات والتخزين والاستثمار والتمويل والعاملين وغيرها ، إلى جانب تحديد مسئولية ودور كل من هذه الإدارات في تحقيق الهدف الذي يسند إليها ، الأمر الذي يمكن المسؤولين من اتخاذ القرارات اللازمة لحل مشاكل العمل اليومية ومواجهة الظروف الطارئة .

ونظرا لأن الموازنة تشتمل على هذه المجموعة الكبيرة من الأهداف فإنها تعتبر ثانيا : الوسيلة الوحيدة لدى الإدارة لتحقيق الاتساق بين تلك الأهداف ، بمعنى أنها تضمن توازن أهداف الإدارات المختلفة بتحقيق التناسق والترابط والتكامل فيما بينها .

ولما كانت الإدارة في حاجة الى وسيلة محكمة لغرض رقابتها على تنفيذ الاهداف المرسومة ، فان للموازنة تعتبر ثالثا : إحدى أداة لتحقيق هذه الرقابة ، فعند مقارنة النتائج بالأهداف يمكن الحكم على مدى واقعية تلك الأهداف وسلامة تقديراتها من جانب ومدى النجاح في تنفيذها من جانب آخر ، هذا فضلا عن أن تحليل نتائج التنفيذ يؤدي الى التعرف على مواطن الضعف وأسباب القصور ، ومن ثم تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات وأعمال الوسائل الكفيلة بعلاجها في الوقت المناسب أو تلافيها مستقبلا .

هذا عن وظيفة الموازنة وعلاقتها بالإدارة العليا ، أما عن علاقتها بخطة الدولة فينبغي التأكيد بأنها علاقة وطيدة لا انفصام لهما ، ذلك لأن أهداف الوحدة إنما تتحدد في ضوء الأهداف التي يتضمنها الاطار الأولي للخطة ، وباعتبار آخر فإن الأهداف والمؤشرات العامة الواردة به تشكل العامل الأساسي أو المتحكم في تقدير أهداف الوحدة ، وهذا من ناحية ومن ناحية أخرى فان الأهداف التفصيلية التي تحويها الموازنة تعتبر اللبنة الأولى في وضع الاطار التفصيلي لخطة الدولة .

الفروق الجوهرية بين الموازنة التخطيطية والميزانية التقديرية :

تختلف الموازنة التخطيطية عن الميزانية التقديرية اختلافا تاما ، فالأخيرة تنتمي الى أسلوب البرمجة وتتسم بصفاته وتتميز بخصائصه بحيث يمكن القول أن الميزانية التقديرية هي في نهاية الأمر البرمجة على مستوى الوحدة ، يتم إعدادها في ضوء توقعات الطلب الفعال على منتجات الوحدة ويهدف أساسا هو محاولة تعظيم صافي الربح ، وتختلف أساليب تحديد حجم الإنتاج الذي يحقق أقصى ربح ممكن باختلاف الظروف الاقتصادية السائدة في السوق : هل هي منافسة حرة أم منافسة احتكارية أم احتكار ومدى تأثير هذه الظروف في مرونة العرض ومرونة الطلب في الأجل القصير والأجل الطويل ، لذلك فان تقديراتها لا تخرج عن كونها في الأساس تنبؤات بحجم وقيمة المبيعات ، وتوقف إمكانية تحقيقه عليه التنبؤات على قوى السوق التلقائية التي لا تملك الوحدة التحكم في اتجاهاتها .

اما الموازنة التخطيطية فننمى الى أسلوب التخطيط وتصليغ على
الآخرى بطابعه وتتميز بخصائصه حتى أنها كانت منذ البداية ذاتها الفعالة
على مستوى الوحدة . اذ يتم اعدادها في ضوء الاطار الأولى لخطة الدولة ويهدف
اساسي هو الاسهام بنصيب معين في تنفيذ اعداد تلك الخطة او بالاحرى
المساهمة بنصيب معين في اشباع الطلب الاجتماعى على منتجات الوحدة في
حدود الهدف المرسوم للاستهلاك النهائى ، لذلك كانت تقديراتها مبنية على
الارباط الوثيق بتقديرات الخطة الصامة التى تستهدف تحقيق التنمية
الموازنة للاقتصاد القومى بمعدلات مرتفعة عن طريق الاستخدام الواعى
للقوانين الاقتصادية والتحكم في نتائجها وآثارها .

وخلاصة القول ان انتماء الموازنة التخطيطية الى أسلوب التخطيط
وانتماء الميزانية التقديرية الى أسلوب البرمجة في التنمية الاقتصادية انما
يشكل الأساس الموضوعى لاختلافهما في الطبيعة والهدف ، فالامر يتعدى
مجرد التغير في الاسم والشكل الى التغير في الجوهر والمضمون .

وقد يعترض البعض على هذا الرأى بان الإصلاح الاقتصادى الذى
بدا تطبيقه في الدول الاشتراكية منذ منتصف الستينيات ، قد اتخذ من
الربح وحجم المبيعات معايير لتقييم النشاط الانتاجى للوحدات . ومع
التسليم بجودى ضرورة هذا الإصلاح دون اغفال لحقيقة انه لم يطبق
الا بعد أن قطعت البلاد شوطا بعيدا في طريق التقدم (عشرون عاما منذ
نهاية الحرب العالمية الثانية بالنسبة لدول أوروبا الشرقية وأربعون عاما
منذ اعداد الخطة القومية الأولى بالنسبة للاتحاد السوفيتى) ، نجد انه
لا ينفي اطلاقا الاختلاف الجذرى في طبيعة وهدف كل من الموازنة التخطيطية
والميزانية التقديرية . بل انه على العكس من ذلك يؤكد ويعمقه حينما
يستخدم معيار الربحية ومعيار حجم المبيعات للحكم على مدى نجاح
الوحدات في تحقيق الهدف الأساسى لموازناتها وهو المساهمة بنصيب أوفر
في اشباع الحاجات والمطالب الاجتماعية برفع كفاءة العمل والمواد وبتحسين
نوعية الانتاج ، هذا بينما يظل الهدف الأساسى للميزانية التقديرية هو
تحقيق أقصى ربح ممكن للوحدة دون اعتبار آخر .

وايا كان الأمر واختلاف الرأى في هذا الصدد فاننا ننتهى من العرض
السالف الى أن هناك مجموعة من الشروط الضرورية أو الظروف الموضوعية
اللازمة لاعداد الموازنة التخطيطية .

الشروط الضرورية لاعداد الموازنة :

وتتلخص أهم هذه الشروط فيما يلي :

١ - وجود الاطار الأولي للخطة العامة للسدولة في أيدي الوحدات الاقتصادية قبل البدء في اعداد موازنتها التخطيطية لكي تستوحى منه التوجيهات العامة التي تقررت مركزيا فيما يتعلق بالأهداف الإجمالية التقييمية من استثمار ودخل واستهلاك ومعدل نمو ومعدل ادخار وغيرها ، والأهداف العينية من أحجام الانتاج والاستهلاك والصادرات والواردات من السلع الرئيسية وغيرها من الأهداف .

٢ - قيام كل وزارة بالاشتراك مع هيئات القطاع العام التابعة لها بدورها في مجال العمليات التخطيطية من حيث توزيع أهداف خطة القطاع الاقتصادي وبصفة خاصة هدف الاستثمار على الفروع أو النشاط الاقتصادي التي يتكون منها هذا القطاع ، وكذلك من حيث تحديد المشروعات الجديدة والتوسعات الهامة في الوحدات القائمة في ضوء التوزيع السابق للاستثمارات هذا فضلا عن اختيار تكتيك الانتاج الذي يستخدم في الوحدات القائمة والجديدة .

٣ - التسليم بحرية الوحدات في تجاوز معدلات النمو الواردة في الاطار أو القصور عنها لأنها أكثر علما بطبيعة وظروف ومشاكل النشاط الذي تمارسه ، على أن يقابل ذلك قيام هيئات القطاع العام بمناقشة ومراجعة وحداتها في التقديرات التي تضمها بعد فحص وتقييم ما تنقسم به من مقترحات فنيا واقتصاديا . هذا وينبغي التأكيد على ضرورة الرجوع الى الوحدات عند اجراء أى تعديلات على خططها .

٤ - وجود أرقام فعلية لما حققته أو نفذته الوحدة خلال السنة المنقضية باعتبارها سنة الأساس للخطة الجديدة سواء كانت خمسية أو سنوية ، وحساب معدلات تنفيذ أهدافها السنوية ومعدلات النمو الفعلي لنشاطها بين سنة وأخرى ، ودراسة المشاكل ومعوقات التنفيذ التي صادفتها ، مع أخذ ذلك في الحسبان عند وضع التقديرات لكي تحيى أكثر دقة وواقعية .

٥ - قيام الوحدات الانتاجية بدراسة العلاقات الفنية التي تربط بين جوانب نشاطها المختلفة من طاقة وانتاج واستهلاك وسيط وعمالة ، ووضع المعدلات أو المعاملات التي تمير عن هذه العلاقات . وبذلك يكون لدى

الوحدات أساس موضوعي وعلمي سليم لوضع تقديرات خطتها . ويمكن للوحدات أن تبدأ في وضع هذه المعدلات من الواقع الفعلي لنشاطها ثم تسعى لتحسينها تدريجياً مع تعديلها بتغير المستوى التكنولوجي لوسائل الانتاج وأساليبه .

أما بالنسبة لهيئات القطاع العام فيجب أن تضع نفس المجموعة من المعاملات وإنما على أساس متوسط الكفاية أو متوسط التكلفة في النشاط الذي تزاوله وحداتها .

وواضح أن هذه المعدلات المتوسطة إنما تستخدم في مجال مراجعة وتصحيح تقديرات الوحدات وقياس كفايتها .

٦ - العمل على حل المشاكل التنظيمية والإدارية التي تمرقل إعداد الوحدات لموازناتها بحيث يسهل قيام حوار مستمر - خاصة في مرحلة الإطار التفصيلي - بين أجهزة التخطيط في المستويات المختلفة حتى يتمركز على المشاكل والصعوبات التي تواجه المستويات القاعدية ، وتنظم الأخيرة بدورها الاتجاهات التي تحددها الأولى .

كيفية إعداد الموازنة :

في ضوء شرحنا السابق لمفهوم الموازنة التخطيطية وطبيعتها وغرضها وفي ظل الافتراضات التي عددناها سابقاً ، نستطيع أن نحدد الخطوات الرئيسية لإعداد الموازنة فيما يلي :

١ - تبدأ الوحدة في تبين معدل نمو الانتاج المحدد للفرع أو النشاط الاقتصادي الذي تزاوله ويصبح هو ذاته معدلها المستهدف . هذا بصفة عامة ، إذ يمكن للوحدة أن تتجاوز ذلك المعدل سيما إذا كانت الزيادة مخصصة للتصدير أو كانت في حدود الحجم المستهدف للاستهلاك النهائي . كما يمكنها التصور عنه لأن معدل نمو الفرع أو النشاط هو معدل متوسط لمنتجاته في مجموعها وليس لكل واحد منها على حدة ، ففرع الصناعات الغذائية مثلاً يضم انتاج السكر والمشروبات والزيت إلى جانب السجائر والتسيكولات وغيرها ، وبالتالي فإن معدل نمو كل منها قد يختلف عن المعدل المتوسط للفرع .

٢ - بعد ذلك تقوم الوحدة بتقدير مبدئي لحجم الانتاج المستهدف بصفة إجمالية وذلك باستخدام معدل النمو الذي حددته وحجم الانتاج

الفعلى الذى حققته خلال السنة السابقة للخطوة ، ثم تتعرف على امكانية بلوغ هذا الحجم من الانتاج عن طريق مقارنته بالطاقة الانتاجية التى تموزها فعلا . فاذا تبين لها انها تستطيع تحقيقه سواء بالارتفاع الكامل بالطاقة او برفع انتاجية العمل فانها تعتمد هذا التقدير وتقره . اما اذا انضغح انهى لا يستطيع تحقيقه بالرغم من ذلك وأن الأمر يقتضى اضافات جديدة للطاقة فانه يتعين على الوحدة في هذه الحالة ان تعيد النظر في التقديرات المبدئية لحجم الانتاج في ضوء التاريخ المتوقع لبدء تشغيل الطاقات الجديدة . وتنتهى هذه الخطوة بتحديد أهداف الانتاج كما ونوعا على مستوى تفصيلي .

٣ - في ضوء الزيادة المستهدفة في الانتاج يتم تقدير القيمة الكلية للاستثمارات اللازمة لتحقيقها وذلك باستخدام المعامل المعروف باسم معامل رأس المال الثابت / الانتاج . ثم تقوم الوحدة بتفصيل هذه الاستثمارات الكلية الى مشروعات محددة سواء كانت تتعلق بالتوسع او ازالة الاختناقات في مراكز الانتاج او التجديد والاحلال على أن يراعى عند تحديد هذه المشروعات اقتراح مستوى التكنيك المطلوب . بعد ذلك يتم تقدير الأرقام التفصيلية الخاصة بكل مشروع من حيث توزيع تكلفته على مكونات الاستثمار الرئيسية من مبان وإنشاءات ، آلات ومعدات ، وسائل نقل وغيرها ، وكذلك من حيث التقدير القيمي والكمي لما سوف يترتب على تنفيذ المشروع من آثار على الانتاج الوسيط والاستهلاك والدخل المتولد والعمالة والصادرات وغيرها مع إيضاح عنصر النقد الأجنبي في كل منها ، وهذه البيانات ضرورية حتى اذا ما تقرر استثمار أو تأجيل أحد هذه المشروعات فانه يمكن حساب الآثار المترتبة على ذلك .

٤ - تقوم الوحدة بعدئذ بوضع التقديرات الخاصة بأعباء الانتاج المستهدف برمته موزعة على عناصرها الرئيسية من اجور ومستلزمات سلعية وخدمية واهلاك وغيرها ، وذلك باستخدام معدلات التكلفة المستهدفة أى المعدلات الفعلية بعد تحسينها برفع كفاية المواد والعمل .

٥ - وأخيرا تحصر الوحدة احتياجاتها التمويلية اللازمة لتغطية استخداماتها الرأسمالية من استثمارات وأقساط سداد قروض وتحويلات أخرى ، وتخصص مصدر التمويل الذاتي لتغطية التزاماتها المالية الواجبة السداد واستثماراتها العينية المقررة . ومن المسلم به أن ذلك الجزء من الاستثمارات الذى لم يمول بمنشورات الوحدة إنما يجب تغطيته بمورد طويل الأجل .

اما التمويل قصير الاجل سواء كان اثقتانا مصرفيا او تجاريا فان الوحدة تستطيع ان تحدد حجمه اجماليا بما يحل لها مشكلة السيولة المتعلقة بنشاطها الجارى وذلك بطرح التمويل الذاتي والتمويل طويل الاجل من مجموع الاستخدامات الرأسمالية .

٦ - تتبع الخطوات السالفة سواء عند اعداد الخطط السنوية أو الخطة الخمسية ، على انه في الحالة الأخيرة تقوم الوحدة بعد اعداد مشروع خطتها الخمسية بتقسيمها الى خطط سنوية لكي تحسب الآثار المترتبة على تنفيذ ما يتم في كل سنة على خطط السنوات التالية كما تقترح ادخال التعديلات الملائمة على اعدادها السنوية في ضوء ما يسفر عنه التنفيذ الفعلي لأهداف السنة المنتقضية .

قواعد اعداد الموازنة :

· وضع النظام المحاسبى عدة قواعد يجب مراعاتها عند اعداد الموازنة نمددها فيما يلى :

١ - فصل العمليات الجارية عن العمليات الرأسمالية كما في حالة الوحدة التى تقوم باستصلاح الاراضى ثم استغلالها ، وكذا الوحدة التى تقوم بالبحث عن البترول ثم استخراجه .

٢ - تقسيم الموازنة طبقا للأنشطة الاقتصادية الرئيسية التى تزاولها الوحدة ، فمثلا اذا كانت الوحدة تزاول استخراج البترول وتكريره فيجب الفصل بين النشاطين عند اعدادها .

٣ - ربط الموازنة بنظام التكاليف الذى تتبعه الوحدة ، والى ان يصدر النظام الموحد لحسابات التكاليف فانه يتعين على الوحدة بالاتفاق مع هيئة القطاع العام التابعة لها ان تحسم عدة مشاكل أهمها :

(١) تحديد مراكز التكلفة الفرعية وتوزيعها على مراقبات المراكز الأربعة الرئيسية .

(ب) تحديد المراحل أو العمليات داخل المراكز الانتاجية مع تحديد المرحلة الرئيسية في كل منها .

(ج) تحديد المباشر وغير المباشر من عناصر الاستخدامات ومعدلات تحميلها .

٤ - نماذج الموازنة العينية موحدة بين مختلف الوحدات شأنها شأن بقية أقسام النظام غير أن هذا لا ينفي مرونة النماذج سواء من حيث الشكل أو من حيث تفصيل ما تتضمنه من بيانات . فيمكن تطويعها بما يتناسب مع طبيعة النشاط الذي تزاوله الوحدة وظروف التشغيل ودرجة انتظام وكفاية مراكز التكلفة .

٥ - مراعاة الارتباط القائم بين نماذج الموازنة ، هذا الارتباط الذي تعبر عنه العلاقات الفنية بين جوانبها المختلفة .

٦ - استيفاء نماذج الموازنة مرة بأرقام تقديرية في أول الفترة لتمثل خطة الوحدة ومرة أخرى بأرقام فعلية في نهاية الفترة لتخدم عمليات المتابعة ألا فيما نص على غير ذلك صراحة .

٧ - اتباع الإجراءات التي حددها النظام بشأن إعداد الموازنة ومن أهمها تشكيل لجنة خاصة تقوم بتجميع خطط الأقسام الفرعية في الوحدة والتنسيق فيما بينها في ضوء الخطوط العريضة التي يضعها مجلس الإدارة متضمنة أهداف الإنتاج والأجور والاستثمارات وغيرها وكذلك القرارات والسياسات اللازمة لتنفيذها .

الفصل الخامس

الموازنة التخطيطية العينية

قضى النظام المحاسبى الموحد بتقسيم الموازنة التخطيطية الى ثلاثة موازنات فرعية وهى :

- ١ - الموازنة العينية .
- ٢ - الموازنة المالية .
- ٣ - الموازنة النقدية .

ونتناول في هذا الفصل معالجة الموازنة العينية من حيث مفهومها والشرح التفصيلى لنماذجها ، أما الموازنتان المالية والنقدية فسوف تعالجهما في الفصول التالية .

تعريف الموازنة :

الموازنة العينية هى التعبير الكمي أو الحصى عن أهداف خطة الوحدة في مجالاتها الأربعة الرئيسية من طاقة (استثمار) وإنتاج واستهلاك وسيط وعمالة . ويحكم هذا التعبير مجموعة من العلاقات أو المعاملات الفنية التى يتميز بها النشاط الاقتصادى للوحدة بافتراض مستوى معين من التقدم العلمى والتكنولوجى الذى بلغته وسائل الإنتاج وأساليبه المستخدمة وهذه العلاقات أو المعاملات هى التى تربط بين الطاقة والإنتاج ، وبين الانتاج والاستهلاك الوسيط ، وبين الإنتاج والعمالة ، وبين الطاقة والعمالة .

والموازنة العينية بهذا المفهوم تعتبر العمود الفقرى للموازنة التخطيطية برمتها حيث تضمن سلامة جنيانها نتيجة الترابط المحكم بين مقدراتها المختلفة كما تضمن أيضا دقة تقديراتها وواقعيتها نتيجة البعد عن العوامل المالية أو النقدية التى تتأثر بالاتجاهات التضخمية أو الانكماشية .

نماذج الموازنة :

وضع النظام مجموعة من النماذج لكل جانب من جوانب الموازنة العينية الأربعة وهي الطاقة الإنتاجية ، الانتاج ، الاستهلاك الوسيط ، العمالة ، وهذه النماذج هي :

أولا - الطاقة الإنتاجية :

- نموذج (١) - الطاقة الإنتاجية وبرنامج الانتاج
• (١ / ١) - الطاقة الإنتاجية حسب المراحل أو العمليات الإنتاجية أو مراكز التكلفة
• (١ / ب) - برنامج الانتاج
• (١ / ج) - الانتاج الفعلي
• (١ / د) - الانتفاع بالطاقة

ثانيا - الانتاج :

- نموذج (٢) - قائمة الموارد والاستخدامات للمنتجات
• (١ / ٢) - قائمة الموارد والاستخدامات للسلع المشتراة بفرض البيع

ثالثا - الاستهلاك الوسيط :

- نموذج (٣) - مستلزمات الانتاج
• (١ / ٣) - المستلزمات السلعية المباشرة للانتاج
• (٣ / ب) - المستلزمات السلعية غير المباشرة للمراكز المختلفة
• (٣ / ج) - المستلزمات الخدمية للمراكز المختلفة

رابعا - العمالة :

- نموذج (٤) - العاملون
• (١ / ٤) - احتياجات الفترة من العاملين حسب المراكز
• (٤ / ب) - توزيع العاملين حسب الفئات
وتتناول فيما يلي الشرح التفصيلي لكل من هذه النماذج .

اولا - الطاقة الانتاجية

انواع النماذج :

خصص للطاقة الانتاجية النماذج من رقم (١) الى رقم (د/١) ، ويمكن تقسيم هذه النماذج من حيث طريقة قياس الطاقة الى قسمين يمثل الاول منها النموذج رقم (١) الذى يربط الطاقة بالانتاج من السلع والخدمات ويقسها بنفس وحدة قياس هذا الانتاج ، اما القسم الثانى فتمثله النماذج من رقم (١/١) الى رقم (د/١) وهى تربط الطاقة بالمراحل أو العمليات الانتاجية أو مراكز التكلفة ، وتقاس هذه الطاقة بعدد ساعات عمل الآلات المستخدمة في كل مرحلة أو عملية أو مركز خلال الفترة .

هذا وينبغى ملاحظة ان النماذج تقيس طاقة الأصول الثابتة الانتاجية من آلات ومعدات ووسائل نقل (والأرض في نشاطات الزراعة والمباني في نشاطات التخزين) . ومعنى ذلك أنها لا تقيس الطاقة الانتاجية التى تعتمد أساسا على الجهد العضلى والمهارة اليدوية والخبرة الفنية^(١) مثل جهد العمال القائمين بالشحن والتفريغ والبيع والحرفيين والمشتغلين بأعمال الصيانة والتركيبات والاستشارات الفنية . أما قياس هذه الطاقة البشرية فتخدمه نماذج العمالة .

وجدير بالذكر أنه ينبغى أن يدخل في حساب الطاقة تلك الأصول الثابتة غير المستخدمة - بشرط صلاحيتها - لسبب أو لآخر ، ولكن لا يدخل في حسابها الأصول الاحتياطية .

استخدامات النماذج :

(١) حصر الطاقات الانتاجية في الاقتصاد القومى ، وهذا الفرض ضرورى في مرحلة التحضير لاعداد الخطط التى تقتضى التصرف على الامكانيات الحقيقية للبلاد وتحديد الصعوبات التى تواجه عملية التنمية . توطئة لاعداد خطة واقعية في اهدافها تنمى مع طاقات المجتمع وقدراته وينصب هذا القول على الوحدة الاقتصادية اذ تمكنها نماذج الطاقة من رسم خطة انتاجها بشكل دقيق ومفصل .

(١) ليس معنى ذلك أن قنوات الأصول الثابتة لا تتأثر بالعمل البشرى . فالواقع أن مستوى مهارة العاملين إنما يؤثر فيها تأثيرا واضحا وهو ما سوف نشرحه عند تعريف الطاقة .

(ب) تحديد الاختناقات في مراكز الانتاج (الفرق بين الطاقة القصوى والطاقة المتاحة) ، ومن ثم يمكن رسم خطة التوسع في الانتاج أو زيادته على أساس ازالة هذه الاختناقات أولا قبل اقتراح أية مشروعات جديدة في نفس النشاط .

(ج) تحديد مستوى التشغيل أو تحديد مدى الانتفاع بالطاقة ، وذلك بمقارنة برنامج الانتاج بكل من الطاقة القصوى والطاقة المتاحة ، ومن ثم تحديد الطاقة المعطلة أو غير المستعملة والتعرف على أسباب هذا التمثل ورسم السياسات الكفيلة باستغلالها ، وضمان عدم قيام مشروعات جديدة مماثلة قبل الانتفاع الكامل بهذه الطاقات المعطلة .

وفيما يلي شرح تفصيلي لنماذج الطاقة .

نموذج رقم (١) الطاقة الانتاجية وبرنامج الانتاج

عرشي النموذج :

يظهر هذا النموذج قدرات الأصول الثابتة التي في حوزة الوحدة خلال فترة زمنية معينة ، كما يكشف عن مدى استفادة الوحدة من هذه القدرات .

وتسجل فيه الطاقات الانتاجية القصوى وللثاحة القائمة في اول الفترة والطاقات المضافة خلالها وما يستبعد منها بالتخريد أو البيع أو غيرهما ، وذلك للتوصل الى صافي الطاقة سواء القصوى أو المتاحة خلال الفترة .

ويبرز النموذج طاقات مراكز الانتاج الى جانب طاقات مراكز الخدمات الانتاجية (١) وكذلك ما لدى الوحدة من طاقات تؤدي خدمات اجتماعية للعاملين بها مثل المطعم والمستشفى ، على أن تسجل طاقات كل من هذه المراكز الرئيسية الثلاثة في نموذج مستقل .

(١) معيار التفرقة بين المراكز الانتاجية ومراكز الخدمات الانتاجية يتوقف على النشاط الرئيسي الذي تزاوله الوحدة ، فمثلا أسطول النقل في وحدة صناعية يعتبر من مراكز الخدمات الانتاجية ، وهو نفسه في وحدة تشغل أساسا بنشاط النقل يعتبر مركزا انتاجيا ، وهكذا بالنسبة لورشة الصيانة أو محطة القوى الكهربائية إذ يختلف توجيهها بحسب ما اذا كانت تابعة لوحدة غرضها اداء خدمات الصيانة للغير أو انتاج الكهرباء بقصد التوزيع ، او كانت تابعة لوحدة صناعية .

وأهم ما يتميز به هذا النموذج هو ربطه للطاقة الانتاجية ببرناميج الانتاج من السلع والخدمات خلال الفترة ، وقياسه لهذه الطاقة بنفس الوحدات المستخدمة في قياس السلعة والخدمة المنتجة .

وإذا كان النموذج قد أغفل تحديد الوقت الأمثل لقياس الطاقة ، ففي تقديرنا أنه يجب قياسها على أساس أقصي وقت متاح وهو ما يظهره نموذج رقم (١/١) ، لذلك فمن الناحية العملية يعد النموذج رقم (١) بعد اعداد نماذج الطاقة الأخرى .

بيانات النموذج :

اسم السلعة - الخدمة - الكود - الوحدة :

تتعلق هذه البيانات بتوصيف انتاج الوحدة من سلع أو خدمات من حيث الاسم والرقم المميز لها ووحدة القياس المناسبة ، كل ذلك طبقا لتصنيفات العربية الموحدة . ومن أمثلة الخدمات التي تقاس طاقتها خدمات النقل والتخزين والمواصلات والفنادق والمطاعم . وعلى ذلك فإن هذا البيان ينطبق على كافة الوحدات سواء المشتغلة بانتاج سلع أو أداء خدمات لا تعتمد أساسا على الجهد البشري .

هذا وينبغي ملاحظة أن المنتجات التي تسجل في هذا النموذج تقتصر على الانتاج التام فقط دون الانتاج تحت التشغيل ، كما لا تشمل المنتجات العرضية ، وقد ثار نقاش طويل حول ما إذا كانت السلع نصف المصنوعة (١) ترد في النموذج أم لا ، ونحن نميل إلى اظهارها حتى يمكن قياس طاقة الأقسام أو المراحل (الرئيسية) كليا تمشيا مع قياسها في النماذج التالية بعدد ساعات تشغيل الآلات .

وفي رأينا أن استيفاء هذا البيان تكتنفه عدة صعوبات أهمها :

(أ) كثرة عدد السلع المنتجة ، وفي هذه الحالة يمكن تسجيل للنتجات

(١) السلع نصف المصنوعة- كما عرفها النظام - هي المنتجات التي أجريت عليها عمليات صناعية جعلتها قابلة للبيع على حالتها ، كما يمكن أن تجرى عليها عمليات أخرى داخل الوحدة لتحويلها إلى منتج نهائي مثال ذلك الغزل في وحدة غزل ونسج .

(م ٧ - النظام المحاسبي)

في مجموعات متجانسة على أن تقوم الوحدة بتحديد السلعة أو السلع الرئيسية التي تمثل مركز الثقل في كل مجموعة .

(ب) تنوع الانتاج من السلعة الواحدة بحسب الحجم أو المقاس أو الشكل أو اللون ، وفي هذه الحالة يمكن اتخاذ وحدة قياس متوسطة .

(ج) عدم وجود وحدة نمطية أو قياسية لكل سلعة . فهناك وحدات مختلفة لقياس السلعة الواحدة ، ونرى أن تتفق هيئات القطاع العام مع شركاتها على توحيدها .

(د) عدم وجود وحدات واضحة لقياس الانتاج غير النمطي كما في نشاط المقاولات وبناء السفن وورش التجارة والسياكة وغيرها . وقد لجأت كثير من الوحدات لحل هذه الصعوبة باتخاذ « وحدة قياس عامة » مثل انشاء كذا متر مربع مباني أو بناء كذا طن سفن أو تصنيع كذا طن منتجات خشبية ... الخ .

الطاقة القصوى :

عرف النظام الطاقة القصوى بأنها « طاقة الانتاج المحددة - خلال فترة زمنية معينة - وفقها لمواصفات عوامل الانتاج (موديل أو كتالوج) مع فرض توافر مجموعة كاملة من الاشتراطات : الصيانة المنتظمة - قوة عمالة مدربة ذات كفاية انتاجية معينة - مستلزمات انتاج ذات مواصفات محددة » .

ويستبعد من حساب الطاقة القصوى ذلك الجزء الذي لا يمكن تحقيقه بسبب : اعداد الآلات للانتاج - الصيانة - الانتقال من عملية الى أخرى كل ذلك في حدود المعدلات الفنية المستقرة .

وتقاس الطاقة القصوى لكل مرحلة أو عملية بقدرتها الانتاجية الذاتية بصرف النظر عن تناسب القدرات الانتاجية في المراحل الأخرى ، أما على مستوى الوحدة الاقتصادية فتقاس الطاقة القصوى بالقادرة الانتاجية للمرحلة الرئيسية أو المراكز الانتاجية (١) .

(١) انظر الجزء الأول من النظام ص ٢١٠

ويمكن أن نخلص من هذا التعريف بالحقائق الهامة التالية :

(١) تتحدد الطاقة النظرية للأصل الثابت طبقا لمواصفاته الفنية الواردة في الموديل أو التكتالوج الخاص به بشرط توافر مجموعة كاملة من الاشتراطات على وجه التحديد (١) هي :

- الصيانة المنتظمة .
- قوة عمالة مدربة ذات كفاية انتاجية معينة .
- مستلزمات انتاج ذات مواصفات محددة .

فإذا توافرت هذه الاشتراطات فإن الطاقة القصوى تساوى الطاقة النظرية ، أما إذا لم تتوافر كلها أو بعضها فحينئذ تنحرف الطاقة القصوى عن الطاقة النظرية ، ويتوقف مدى هذا الانحراف على اثر الاشتراطات غير المتوافرة .

وعليه فإن الطاقة القصوى للأصل الواحد ليست ثابتة وإنما تختلف من فترة الى أخرى بحسب توافر أو غياب هذه الاشتراطات الموضوعية له وبحسب عمره وعدد ساعات تشغيله . ولذلك فإنه يجب أن تقوم لجنة فنية بمراجعة الطاقة القصوى من وقت الى آخر ، ويتحديدها في حالة عدم توافر المواصفات أو البيانات الأساسية الخاصة بالأصل وكذلك في حالة شراء الأصل مستعملا .

(ب) عند حساب الطاقة القصوى يجب أن يستبعد ذلك الوقت الذي تتوقف فيه الآلات عن التشغيل اضطراريا وهو ما يسمى بالأعطال المسموح بها فنيا ، وقد حدد لها النظام أسبابا ثلاثة هي على وجه التحديد :

- اعداد الآلات للتشغيل والانتاج (مثل التزييت - التشحيم - التزييح) .

- الصيانة (الدورية والعادية) ، وكذلك العطل الميكانيكي (أى الإصلاحات البسيطة) .

- الانتقال من عملية الى أخرى أو من برنامج تشغيل الى آخر .

(١) هناك شرط آخر يجب اضافته الى هذه الاشتراطات وهو الظروف الفنية لتشغيل الأصول الثابتة كضرورة وجود نظام للتهوية أو الترطيب أو غيرها .

وقد طلب النظام أن تقوم كل وحدة بوضع معدلات فنية لهذه الأعطال. المسموح بها بحيث أن كل عطل يزيد عن هذه المعدلات أو يقسح لغير هذه الأسباب يعتبر عطلا غير مسموح به ويمثل وقتا ضائعا أو طاقات غير مستغلة .

وفيما يلي مثال رقمي يوضح كيفية حساب الطاقة القصوى لأصل ثابت :

١ - آلة ظهر في كتالوجها أنها تستطيع إنتاج ٢٠ وحدة من منتج معين. خلال ساعة واحدة بمعدل ٣ ق للوحدة ، فيكون إنتاجها في اليوم بالفترض إمكانية تشغيلها ٢٤ ساعة بصفة مستمرة هو :

$$(٦٠ \times ٢٤ \text{ ساعة}) = ١٤٤٠ \text{ ق} + ٣ \text{ ق} = ٤٨٠ \text{ وحدة}$$

٢ - فإذا كان العامل الذي يقوم بتشغيلها غير مدرب على النحو المطلوب مما يرفع الوقت اللازم لإنتاج الوحدة إلى ٣ ق

فيكون إنتاج الآلة في اليوم = ١٤٤٠ ق ÷ ٣ ق = ٤٨٠ وحدة

٣ - وإذا كانت الآلة يجب أن تتوقف خلال اليوم ساعة كاملة بسبب أعطال مسموح بها فتكون طاقتها القصوى في اليوم :

$$(٦٠ \times ٢٣ \text{ ساعة}) = ٣٨٠ \text{ ق} ÷ ٣ ق = ٣٩٤ \text{ وحدة}$$

(ج) حدد التعريف ثلاثة مستويات لقياس الطاقة :

- مستوى الأصل الثابت ، وقد سبق شرح كيفية حساب طاقته .

- مستوى المرحلة أو العملية ، وقضي التعريف بقياس طاقتها بقدرتها الذاتية بصرف النظر عن تناسب القدرات الانتاجية في المراحل الأخرى . وينبغي أن القدرة الذاتية للمرحلة إنما تتوقف على نوع الأصول المتوافرة فيها وعددها .

- مستوى الوحدة الاقتصادية ، وفي هذه الحالة نص التعريف على قياس الطاقة القصوى بالقدرة الانتاجية للمرحلة الرئيسية أو المراكز الانتاجية .

وأهم ما يلاحظ على هذا النص ما يلي :

١ - أن قدرات الأصول الثابتة الموجودة بمراكز خدمات الانتاج لا تؤخذ في الاعتبار عند حساب الطاقة القصوى للوحدة .

٢ - أن الطاقة القصوى تعتمد بحسب تعدد السلع أو المجموعات السلمية التي تقوم بإنتاجها الوحدة ، والطاقة القصوى لكل سلعة أو مجموعة سلمية هي طاقة مرحلة إنتاجها الرئيسية .

٣ - لم يضع النظام تعريفاً للمرحلة الرئيسية ، وقد اختلفت الآراء بشأنها فالبعض يرى أنها المرحلة التي تعطى المنتج الشكل الذي يجعله صالحاً للبيع ، أو هي المرحلة التي تستوعب أكبر قيمة للأصول الثابتة أو التي تستخدم أكبر كمية من المستلزمات السلمية أو التي تحتاج إلى أكبر عدد من ساعات التشغيل أو التي تعطى أكبر قدر من المخرجات .

وفي رأينا أن المرحلة الرئيسية تختلف من نشاط إلى آخر ويجب تحديدها بين الوحدة وهيئة القطاع العام التابعة لها حتى تكون واحدة في النشاط المتماثل .

الطاقة المتاحة :

عرف النظام الطاقة المتاحة « بأنها الطاقة القصوى مستبعداً منها الاختناقات داخل مجموعة مراكز الانتاج ، وتقاس الطاقة المتاحة بقسمة أضعف مرحلة أو عملية إنتاجية » .

ونخلص من هذا التعريف بالحقائق التالية :

(أ) أن الطاقة المتاحة للأصل الواحد هي في الوقت نفسه طاقته القصوى ، وكذلك الحال بالنسبة لمجموعة من الآلات أو المعدات المتشابهة أو المتجانسة في مرحلة إنتاجية معينة . ومعنى ذلك أن الوحدة التي يقوم الانتاج فيها على مرحلة أو عملية واحدة تتطابق طاقتها المتاحة مع طاقتها القصوى .

(ب) تحدد الطاقة المتاحة على مستوى السلعة على أساس القدرة الانتاجية لأضعف مرحلة أو عملية في مراحل أو عمليات إنتاجها ، أما على مستوى الوحدة الاقتصادية فالطاقة المتاحة تحدد على أساس أضعف مرحلة أو عملية في مراكز الانتاج .

(ج) ان الاختلاف بين الطاقة المتاحة والطاقة القصوى على مستوى الوحدة (او على مستوى السلعة) يبرز بسبب وجود اختناقات بين مراحل او عمليات الانتاج المتصلة .

وعنا تصادفنا مشكلة عدم تحديد النظام للمعنى الحقيقي للاختناقات مما أدى الى الاجتهاد في تعريفها وتفسيرها ، ونحن من جانبنا نضع لها التعريف التالي :

• الاختناق هو نقص الطاقة الانتاجية للاصول الثابتة في مرحلة ما عن طاقة الأصول الثابتة في المراحل الأخرى (المرحلة الرئيسية) على أساس تشغيل هذه الأصول أقصى عدد ساعات عمل متاحة في حدود التكامل الانتاج المرحلي .

ومؤدى هذا التعريف ان الاختناق الحقيقى لا يمكن ازالته بزيادة عدد ساعات آلات المرحلة الضعيفة لأنها تعمل أقصى وقت متاح ، وانما يكون ذلك برفع قدراتها الانتاجية .

وفيما يلى مثال رقمى يوضح هذا المعنى .

سلعة يمر انتاجها على ثلاث مراحل أ ، ب ، ج ، ويستغرق تشغيل الوحدة منها ٤ ق في المرحلة الأولى ، ٦ ق في الثانية ، ٥ ق في الثالثة .

وعدد الآلات الموجودة في المراحل الثلاث هي ٢ ، ١ ، ٢ على الترتيب ، ويمكنها فنيا العمل ٢٤ ساعة بصفة مستمرة ، فاذا كانت المرحلة (ج) هي المرحلة الرئيسية فان الجدول التالى يظهر طاقة انتاج هذه السلعة .

المرحلة	معدل الانتاج	عدد ساعات العمل في اليوم	عدد الآلات	طاقة المرحلة
أ .	١٥ وحدة	٢٤ ساعة	٢	٧٢٠ وحدة
ب .	١٠ وحدة	٢٤ ساعة	١	٢٤٠ وحدة
ج .	١٢ وحدة	٢٤ ساعة	٢	٥٧٦ وحدة

وفي هذه الحالة تعتبر الطاقة المتاحة هي ٢٤٠ وحدة والقصوى هي ٥٧٦ وحدة والفرق بينهما يمثل اختناقا حقيقيا لا يمكن ازالته الا بزيادة قدرة المرحلة (ب) فاذا افترضنا ان ذلك تم باضافة آلة ثانية من نفس تنوع الآلة القائمة ، تصبح طاقات المراحل الثلاث ٧٢٠ ، ٤٨٠ ، ٥٨٦ وحدة على الترتيب .

ومن الواضح أن عجز المرحلة (ب) عن المرحلة الرئيسية (ج) قد بلغ ٩٦ وحدة ، وهو لا يمثل اختناقاً حقيقياً وإنما يرجع إلى التكامل الانتاجي للمرحلي الذي يعبر عنه التفاوت في الزمن اللازم لانتاج الوحدة في كل مرحلة .

واهم ما ينبغي ملاحظته في هذا المثال أن طاقة المرحلتين (ا) ، (ب) تم قياسها بوحدات المنتج التي قيسست بها طاقة المرحلة (ج) ، رغم أن المخرجات الخاصة بكل منهما لا تمثل المنتج النهائي ، وتفسير ذلك أن المرحلة (ا) تخرج ما يمكن أن يتحول إلى ٥٧٦ وحدة تامة ، والمرحلة (ب) تخرج ما يمكن تحويله إلى ٥٧٦ وحدة تامة . وفي الحياة العملية يسهل اتباع هذه الطريقة باستخدام ما يسمى « بمعامل التحويل » أي تحويل وحدات الانتاج غير التام في أي مرحلة إلى وحدات من الانتاج التام .

صافي الطاقة :

وهي عبارة عن الطاقة القصوى أو المتاحة القائمة في بداية الفترة مضافا إليها الطاقة المستحدثة ومستهددا منها الطاقة المخردة أو المباعة خلال الفترة .

ولايضاح كيفية حساب صافي الطاقة نضرب المثال التالي :

مجموعة من الآلات طاقتها ١٠٠٠٠ وحدة من منتج معين في السنة بأكملها ، أضيف إليها آلة جديدة طاقتها ٢١٠٠ وحدة في السنة بدأ تشغيلها بعد أربعة أشهر من بداية السنة المالية ، وخردت إحدى الآلات وطاقتها ١٢٠٠ وحدة في السنة وذلك بعد خمسة أشهر من بداية السنة المالية فيكون صافي الطاقة عن السنة بأكملها =

$$١٠٠٠٠ + ٢١٠٠ - ١٢٠٠ = ١٠٩٠٠ \text{ وحدة}$$

ويكون صافي الطاقة عن فترة الاستغلال =

$$+ ١٠٠٠٠ - \frac{٨ \times ٢١٠٠}{١٢} + \frac{٧ \times ١٢٠٠}{١٢}$$

$$= ١٠٠٠٠ - ١٤٠٠ + ٧٠٠ = ١٠٧٠٠ \text{ وحدة}$$

برنامج الانتاج :

وهو كمية الانتاج المستهدف تحقيقه من السلع او الخدمات خلال الفترة وفقا لخطة الوحدة للمتبعة ، وعلى ذلك فهو يطابق بيان الانتاج الوارد في النموذج رقم (ا/ب) ، فاذا تم استيفاء النموذج رقم (١) احصائيا عن فترة متقضية فان برنامج الانتاج الوارد به يعبر عن كمية الانتاج المحققة فعلا وحينئذ يطابق البيان الوارد في النموذج رقم (ا/ج) .

مستوى التشغيل :

وهو النسبة المثوية التي توضع مدى استفاضة الوحدة مما لديها من طاقات وتستخرج هذه النسبة بمقارنة برنامج الانتاج بصافي الطاقة (القصوى والمتاحة) خلال فترة الاستغلال .

ومن الواضح أن مستوى التشغيل إما أن يصل الى ١٠٠ ٪ في حالة التشغيل الكامل للطاقات ، أو يصل الى أقل من ذلك في حالة التعتل الجزئي للطاقات لسبب أو آخر ، أما إذا زاد عن ١٠٠ ٪ فمعنى ذلك أن الوحدة ضمنت برنامج الانتاج ما تنتجه داخليا بصانعها وما تنتجه لحسابها لدى الغير ، ونحن لا نميل الى اظهار الانتاج لدى الغير في هذا النموذج حتى يكون مخصصا لقياس مستوى تشغيل الطاقة التي تحوزها الوحدة .

وقد يكون من المفيد أن نناقش هنا مدى علاقة بيان مستوى التشغيل الوارد في هذا النموذج بنظيره الوارد في النموذجين رقم (ا/ب) ، ورقم (ا/ج) ، غير أننا نفضل أرجاء ذلك لشرح هذين النموذجين .

وفي النهاية نود أن نؤكد صلاحية هذا النموذج لحصر الطاقات الانتاجية على مستوى الاقتصاد القومي^(١) ، وإن كان ينقصه ايضاح الاختناقات التي تؤدي الى انحراف الطاقة المتاحة عن القصوى ومقترحات الوحدة بشأنها . وفي رأينا أن هذا الايضاح وتلك المقترحات يجب أن تسجل في شكل ملاحظات على النموذج . أما النماذج التالية فهي تصلح - أساسا لتخطيط الانتاج على مستوى الوحدة الاقتصادية لذلك فهي - في رأينا - قابلة للتعديل من حيث الشكل والتفصيلات الواردة بها لتتلاءم مع طبيعة النشاط الذي تزاوله الوحدة .

(١) انظر استخدامات نماذج الطاقة ص ٩٥

نموذج رقم (١/١) للطاقة الانتاجية

حسب المراحل أو العمليات

يهدف هذا النموذج الى قياس الطاقة الانتاجية لكل مرحلة أو عملية انتاجية أو مركز تكلفة - بحسب طبيعة النشاط الاقتصادي الذي تزاوله الوحدة - وذلك على أساس اجمالي عدد ساعات عمل الآلات للمستغلة في كل منها خلال الفترة .

ومن المعروف أن بيان اجمالي عدد الساعات ليس له استخدام مباشر في النموذج ولكنه يستخدم في النموذجين (١/ب) ، (١/ج) كأساس لقياس مستوى التشغيل المستهدف أو الفعلي في كل مرحلة .

ويتم تحديد اجمالي عدد ساعات عمل الآلات بالنسبة للطاقة القائمة في اول الفترة ثم يضاف اليه اجمالي عدد ساعات عمل الآلات المضافة (عن فترة الاستغلال) ويخصم منه اجمالي عدد ساعات عمل الآلات المستعملة (عن فترة الاستبعاد) وذلك توصلا الى اجمالي عدد ساعات عمل الآلات خلال فترة الاستغلال في كل مرحلة أو عملية أو مركز .

واهم ما يثيره هذا النموذج من مشاكل هو ما يلي :

(أ) لم ينص صراحة على الطاقة التي يقصدها (القصوى أو المتاحة) ، ولكن من المسلم به أنه طالما كان يقيس الطاقة لكل مرحلة أو عملية انتاجية فلن يكون هناك اختلاف بين الطاقة القصوى والمتاحة .

(ب) لم يوضح كيفية تحديد عدد أيام العمل خلال الفترة ، وفي رأينا أنه يجب أن يعتمد على أساس أقصي أيام عمل متاحة في الفترة ، بمعنى عدد أيام الفترة مطروحا منها أيام الإجازات الجماعية الصناعية والراحات والعطلات الرسمية والقانونية وأيام العمرة الشاملة .

(ج) لم يبين كيفية تحديد عدد ساعات العمل في اليوم وهل تحسب على أساس ٧ ساعات أم ١٤ ساعة أم ٢١ ساعة أم أكثر (ودية واحدة أم وديتان أم ثلاث ورديات) . وفي رأينا أنه يجب تحديد عدد ساعات العمل على أساس أقصي وقت متاح يوميا ، الامر الذي تحكمه عدة اعتبارات :
حسب :

١ - المواصفات الفنية للأصول التي تحدد قدرتها على الاستمرار في العمل خلال اليوم .

٢ - الأعطال المسموح بها حسبما شرحنا سابقا .

٣ - ظروف التشغيل مثل استخدام النساء وخضوعهن لنظام معين في مواعيد العمل .

(د) صعوبة الربط بين المراحل أو العمليات أو المراكز من جانب وعدد ساعات عمل الآلات من جانب آخر في بعض أوجه النشاط الاقتصادي بسبب استخدام الآلة الواحدة في أكثر من عملية أو مرحلة كما هو الحال في الورش مثلا .

نموذج رقم (١ / ب) لبرنامج الإنتاج

يقيس هذا النموذج اجمالي عدد ساعات التشغيل اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج المستهدف (التخطيطي) من كل سلعة (أو خدمة) ، وذلك على أساس تحديد الزمن التقديرى اللازم لإنتاج الوحدة من كل منها خلال مراحلها الانتاجية المختلفة . فهو يعدد رأسيا أنواع وكميات السلع (أو الخدمات حسبما وردت في البيان المقابل بالنموذج رقم ١) ، كما يصدد أفقيا مراحل انتاجها (حسبما وردت في النموذج رقم ١ / أ) لكي يحصل في النهاية الى اجمالي عدد ساعات التشغيل اللازمة لإنتاج الوحدة والكمية المقرر انتاجها من كل سلعة أو خدمة . ومن البديهي أن تكون الكمية المستهدف انتاجها في حدود الطاقة المتاحة وليس في حدود الطاقة القصوى الا اذا تساوت الاثنتان .

ومما سبق يتضح أن هذا النموذج تسجل فيه البيانات في شكل أعمدة وسطور ، يمثل مجموع كل عامود منها اجمالي عدد ساعات التشغيل اللازمة لإنتاج الكمية المستهدفة من عدد من السلع (أو مجموعات السلع) وذلك في إحدى المراحل الانتاجية .

وبمقارنة هذا الاجمالي باجمالي عدد ساعات عمل الآلات المتوافرة في هذه المرحلة خلال الفترة كما يسجله النموذج رقم (١ / أ) التخطيطي يمكن التوصل الى المستوى المستهدف لتشغيل الطاقة في هذه المرحلة .

كذلك يمثل مجموع كل سطر اجمالي عدد ساعات التشغيل اللازمة لانتاج الكمية المستهدفة من أى سلسة في جميع مراحلها الانتاجية . وهذا الاجمالي ليس له نظير في النموذج رقم (١ / ١) يتم مقارنته به ، ومن ثم فان هذا النموذج لا يظهر مستوى التشغيل على مستوى السلسلة .

ومن الواضح انه بمقارنة اجمالي عدد ساعات التشغيل اللازمة لتحقيق برنامج الانتاج من جميع السلع أو الخدمات باجمالي عدد ساعات عمل الآلات جميعها خلال الفترة ، يمكن التوصل الى المستوى المستهدف لتشغيل الطاقة على مستوى الوحدة الاقتصادية .

ويثور في هذا المجال تساؤل صام عن مدى علاقة مستوى التشغيل في هذا النموذج بنظيره في النموذج رقم (١) فمن المعروف أن النموذج رقم (١ / ب) يقيس مستوى التشغيل لكل مرحلة انتاجية على حدة (حتى وان اشتركت في انتاج أكثر من سلعة) هذا بينما يقيس النموذج رقم (١) مستوى التشغيل لكل سلعة على حدة ، بمعنى أنه يقيس مستوى التشغيل لمرحلتين انتاجيتين فقط هما المرحلة الزينية (بالنسبة للطاقة القصوى) والمرحلة الضعيفة (بالنسبة للطاقة المتاحة) .

ونظرا لاختلاف مستوى التشغيل في النموذج رقم (١ / ب) عن نظيره في النموذج رقم (١) فاننا نميل الى تسمية الاول و معدل الانتفاع بالوقت ، .

ولا يضاح الفرق بين مستوى التشغيل في نموذج رقم (١) ومستوى التشغيل أو ، مدى الانتفاع بالوقت ، في هذا النموذج نسبق المثال التالي :

منتج معين يمر على ثلاث مراحل أ ، ب ، ج والأخيرة هي المرحلة الرئيسية فإذا وجد في كل مرحلة آلة واحدة يمكنها العمل ٢٤ ساعة بصفة مستمرة وأن انتاج الوحدة يستغرق ٦٠ ق ، ٩٠ ق ، ٨٠ ق في المراحل الثلاث على الترتيب . وبافتراض عدم وجود أعطال يكون انتاج المراحل كالتالي :

المرحلة أ : ٢٤ ساعة $\times ٦٠ \div ٦٠ = ٢٤$ وحدة

ب : ١٤٤٠ ق $+ ٩٠ = ١٦$ وحدة

ج : ١٤٤٠ ق $\div ٨٠ = ١٨$ وحدة

وواضح في هذه الحالة أن الطاقة المتاحة هي ١٦ وحدة (في اليوم) .

والقصوى ١٨ وحدة ، وحيث أنه لا يمكن إضافة آلة جديدة لإنتاج وحدتين فإن الطاقة القصوى تعادل المتاحة .

فإذا كان برنامج الإنتاج يعادل ١٦ وحدة فمعنى ذلك أن مستوى تشغيل الطاقة القصوى والمتاحة قد بلغ ١٠٠ ٪ ، وهذا ما يظهره النموذج رقم (١) .

وإذا ترجنا طاقة برنامج الإنتاج الى عدد ساعات عمل فانه يكون كالتالى :

المرحلة أ : ١٦ وحدة \times ٦٠ ق = ٩٦٠ ق + ٦٠ ق = ١٦ ساعة في اليوم

$$\frac{١٦ \times ١٠٠}{٢٤} \text{ ويكون مستوى تشغيلها نحو } ٦٦ \%$$

المرحلة ب : ١٦ \times ٩٠ = ١٤٤٠ ق + ٦٠ ق = ٢٤ ساعة
ويكون مستوى تشغيلها ١٠٠ ٪

المرحلة جـ : ١٦ \times ٨٠ = ١٢٨٠ ق + ٦٠ ق = ٢٤ ساعة
ويكون مستوى تشغيلها نحو ٨٧,٥ ٪

وهذا ما يظهره النموذج رقم (١/ب) .

وواضح ان السبب في هبوط مستوى التشغيل في المرحلتين أ ، جـ هو الوقت الضائع بسبب التكامل المرحلى للإنتاج أو التخلف فيما بين المراحل كما يسميه النظام .

وأهم ما يثيره هذا النموذج من مشاكل هو ما يلى :

(أ) لم يحدد النظام المقصود بالوقت التقديرى لإنتاج الوحدة في كل مرحلة ، هل هو الوقت المثلى أم الاعتيادى أم المتوسط أم المتوقع ، ونحن نميل الى استخدام « الوقت المستهدف » بمعنى الوقت الفعلى في آخر سنة مع تعديله بالتحسن المستهدف في كفاية العمل أو في المستوى الفنى للأصول الثابتة .

(ب) الصعوبات العملية في استيفاء بياناته في بعض الأنظمة مثل صعوبة الربط بين السلع المنتجة من جانب والمراحل الانتاجية من جانب

آخر كما هو الحال في التشييد وصناعة بناء السفن وصنوبة تحديد الزمن التقديرى في كل مرحلة .

وفي تقديرنا ان هذا النموذج يجب تعديله بما يتلائم وطبيعة النشاط الذى تزاوله الوحدة حتى يمكنها الافادة منه في تخطيط برامج الانتاج .

نموذج رقم (١/ج) للانتاج الفعلى

يستوفى هذا النموذج بارقام فعلية في نهاية الفترة ، وتشابه بياناته مع بيانات النموذج السابق وتنتظم فيه ايضا على شكل سطور وأعمدة .

فيُسجل في كل سطر اسم السلعة (أو الخدمة) والكمية التى انتجت والزمن الفعلى الذى استغرقه انتاج هذه الكمية في كل مرحلة من مراحل انتاجها . ومن ثم يمثل مجموع السطر اجمالى عدد ساعات التشغيل الفعلية التى استغرقت في تنفيذ برنامج الانتاج من هذه السلعة .

اما الأعمدة فتختص بالزمن الفعلى في كل مرحلة اذ يمثل مجموع كل منها اجمالى عدد ساعات التشغيل الفعلية التى استغرقت لانتاج سلعة (أو عدد من السلع) في إحدى مراحلها الانتاجية . ومن المعروف أن هذا البيان يسهل الحصول عليه من كارت التشغيل الخاص بكل آلة والذي يوضح الكمية التى انتجتها والزمن الذى عملت فيه والزمن الذى توقفت فيه عن العمل .

وتتم مقارنة هذا الاجمالى باجمالى عدد ساعات عمل الآلات المتوافرة في المرحلة خلال الفترة كما يسجله النموذج رقم (١ / ١) الاحصائى توصلا الى المستوى الفعلى لتشغيل الطاقة في كل مرحلة انتاجية .

والى جانب هذه البيانات الفعلية فقد اشتمل النموذج ايضا على بيانات تقديرية لأغراض الرقابة والمتابعة . فقد خصص عمودا مستقلا لكل مرحلة انتاجية يوضح فيه الزمن التقديرى للكمية المنتجة محسوبا بضرب الزمن التقديرى للوحدة في هذه المرحلة (كما يظهر في النموذج رقم ١ / ب) في كمية الانتاج الفعلى ، ومن الواضح أنه يمكن مقارنة الزمن الفعلى للكمية المنتجة بالزمن التقديرى لنفس الكمية في كل مرحلة أنتاجية والتصرف على اسباب الانحراف والعمل على تلافيه ان كان بالزيادة او الانقاص منه ان كان بالنقص . غير أن النموذج طلب مقارنة الزمن التقديرى للكمية المنتجة فعلا

بإجمالي عدد ساعات عمل الآلات خلال الفترة في كل مرحلة كما هو مسجل بالنموذج رقم (١/١) توصلنا إلى مستوى التشغيل (التقديري) ، ولكن النظام لم يوضح نوع النموذج الأخير هل هو التخطيطي أم الإحصائي ، ونحن نميل إلى استخدام الإحصائي ومن ثم يحسب مستوى التشغيل التقديري هنا كالتالي :

$$\frac{\text{الزمن التقديري للوحدة} \times \text{الكمية المنتجة فعلا}}{\text{إجمالي عدد ساعات عمل الآلات الفعلية خلال الفترة}}$$

ومن الواضح أن مستوى التشغيل الفعلي لنفس المرحلة (المسجل في العمود المجاور من النموذج رقم ١ / ج) قد حسب كالتالي :

$$\frac{\text{الزمن الفعلي للوحدة} \times \text{الكمية المنتجة فعلا}}{\text{إجمالي عدد ساعات عمل الآلات الفعلية خلال الفترة}}$$

وبمقارنة مستوى التشغيل في العمودين يتضح أن أسباب الاختلاف فيما بينهما إنما يرجع إلى عامل واحد هو زمن إنتاج الوحدة من أية سلعة .

وقد يتساءل البعض لماذا لا تتم مقارنة مستوى التشغيل الفعلي في هذا النموذج بمستوى التشغيل المستهدف الوارد في النموذج رقم (١/ب) الذي هو محصلة الزمن التقديري للوحدة من أية سلعة ، الكمية (المستهدف إنتاجها ، إجمالي عدد ساعات عمل الآلات المستهدفة خلال الفترة ، ونحن نرى أنه يمكن إجراء هذه المقارنة خارج النموذج ، وفي هذه الحالة يكون سبب الاختلاف فيما بينهما يرجع إلى واحد أو أكثر من العناصر الثلاثة لضباب مستوى التشغيل .

وأخيرا فإنه يتضح مما سبق أن خلط البيانات الإحصائية في هذا النموذج بالبيانات التخطيطية إنما يؤدي إلى كثير من التعقيد والازدواج ، لذلك فإننا نقتصر أن يقتصر استخدامه على تسجيل البيانات الخاصة بالإنتاج الفعلي ، أما المقارنات المختلفة فتتم خارجه بحسب الغرض منها .

نموذج رقم (١/د) للانتفاع بالطاقة

يكشف هذا النموذج عن الطاقة غير المستغلة في الوحدة مقيسة بعدد ساعات توقف الآلات أو عدم تشغيلها وعو ما يسمى بالأعطال غير المسوح بها ، وذلك حسب من الأسباب سواء كان ذلك للصيانة أو التحويل من انتاج الى آخر أو اعداد الآلات للانتاج وذلك كله بما يفوق المعدلات الفنية المستقرة هذا فضلا عن الوقت الضائع بسبب عدم توفر المستلزمات أو غياب العاملين أو انقطاع التيار الكهربائي أو التخلف فيما بين المراحل أي الوقت الضائع بسبب التكامل الانتاجي المرحلي أو غيره من الأسباب .

وتقاس الطاقة غير المستغلة لكل مرحلة مرتين ، الأولى في بداية الفترة والثانية في نهايتها ، ففي أول الفترة تقاس هذه الطاقة بطرح اجمالي عدد ساعات التشغيل اللازمة لبرنامج الانتاج (كما هو وارد في نموذج رقم ١/ب) من اجمالي عدد ساعات عمل الآلات خلال الفترة (كما هو وارد في نموذج رقم ١/أ تخطيطي) .

أما في نهاية الفترة فيتم قياسها بطرح اجمالي عدد ساعات التشغيل للانتاج الفعلي (نموذج ١/د) من اجمالي عدد ساعات عمل الآلات في الفترة (نموذج رقم ١/أ احصائي) .

ومما تجدر الإشارة اليه أن الشكل الحالي للنموذج جمع بين شكله عند اعداده تخطيطيا وشكله عند اعداده احصائيا ، ومن الناحية العملية يحذف عمود الانتاج الفعلي في الحالة الأولى وعمود برنامج الانتاج في الحالة الثانية .

خطوات اعداد نماذج الطاقة :

بعلمنا عرضنا النماذج بحسب ترتيبها في النظام للحاسبي يجدر بنا ان نشرح بطريقة اجمالية الخطوات الرئيسية لاعداد هذه النماذج بحسب ترتيبها المنطقي .

وهذه الخطوات هي :

١ - تقسيم مراكز الانتاج في الوحدة الى مراكز فرعية : ثم تحديد المراحل أو العمليات الانتاجية في كل مركز فرعي بحسب تسلسل خطوات الانتاج ، على أن يتم الاتفاق على المرحلة أو العملية الرئيسية منها .

٢ - بالنسبة لكل مركز فرعى ، يتم حصر الآلات والمعدات الموجودة في كل مرحلة او الخاصة بكل عملية في كشف مستقل يمكن مراجعته على سجل الاصول الثابتة ، مع تقسيمها الى مجموعات متجانسة .

٣ - يتم حصر الأعطال المسموح بها لكل آلة أو وحدة (أو مجموعة من الآلات أو الوحدات) وفقا للمعدلات الفنية المستقرة وتسجل في كشف مستقل حتى يمكن الرجوع اليه عند قياس الطاقات الضائعة ، ومن ثم يمكن التوصل الى اجمالي عدد ساعات تشغيل كل آلة خلال الفترة .

٤ - تقسيم المنتجات الى مجموعات متجانسة وتحديد وحدة قياس كل مجموعة سلمية او خنمية ثم يتم تحديد الوقت اللازم لانتاج كل وحدة في المراحل المختلفة . ومن الواضح ان هذه العملية تتم بمعرفة الفنيين في اول الفترة وباستخدام بطاقة تشغيل كل آلة في نهاية الفترة .

٥ - في بداية السنة المالية تجرى الخطوتين الثانية والثالثة بالنسبة للاصول الموجودة في اول الفترة وكذلك بالنسبة للاصول المنتظر اضافتها والاصول المقرر تخريبها خلال الفترة . ومن ثم يمكن اعداد النموذج رقم (١ / ١) التخطيطي - اما النموذج رقم (١ / ١) الاحصائي فانه يتم اعداده بطريقة اسهل وذلك عن طريق بطاقة تشغيل كل آلة .

٦ - باستخدام بيانات الخطوتين الرابعة والخامسة يسهل عندئذ حساب الطاقة القصوى والطاقة المتاحة على مستوى السلعة او المجموعة السلعية .

وبعد ذلك يتم اعداد النموذجين رقم (١ / ب) ، رقم (١) التخطيطيين او النموذجين رقم (١ / ح) ، رقم (١) الاحصائيين .

٧ - تقارن بيانات النموذجين رقم (١ / ١) ، (١ / ب) التخطيطيين وبعد النموذج رقم (١ / د) التخطيطي في بداية الفترة اما في نهايتها فتقارن بيانات النموذجين رقم (١ / ١) ، (١ / ح) الاحصائيين وبعد النموذج رقم (١ / د) الاحصائي .

ثانيا - الانتاج

انواع النماذج :

خصص للانتاج نموذجان هما رقم (٢) . وقسم (١/٢) بحيث يقتصر استخدام الأخير على نشاط الوحدات المشتغلة بنشاط التجارة ؛ اما الاول فيستخدم لكافة الأنشطة الأخرى مع شيء من التصرف في شكله وبياناته حتى يتلاءم مع طبيعة كل نشاط .

استخدامات النماذج :

(١) توفير بعض البيانات الأساسية اللازمة لاعداد الموازين السلمية وجدول المشتلات والمخرجات ، وهذه البيانات هي على وجه التحديد ؛ الانتاج المحلي ؛ والاستهلاك المحلي ، الصادرات ؛ الزيادة في المخزون ، وكذلك الواردات من مختلف السلع .

(ب) توفير بعض البيانات الأساسية اللازمة لاعداد تقديرات دقيقة لبيانات النقد الأجنبي فيما يتعلق بالواردات والصادرات المنظورة .

وفيا يلي شرح النماذج :

نموذج رقم (٢) لواردات واستخدامات المنتجات :

يوضح هذا النموذج - كمية وقيمة - المتاح من المنتجات السلمية سواء عن طريق الانتاج أو الشراء أو السحب من مخزون الفترة السابقة ، كما يوضح كيفية التصرف في هذه الموارد بالبيع أو الاستخدام الداخلي أو الزيادة في المخزون أو غيرها .

هذا بالنسبة للانتاج السلمي اما بالنسبة للانتاج الخدمي أو الانجازات فيكتفى فيه بتسجيل نوع هذه الخدمة (أو الانجاز) وحجمها وقيمتها والقطاعات المشتري لها .

بيانات النماذج :

اسم السلعة / الخدمة / الكود / الوحدة :

تتعلق هذه البيانات بتوصيف انتاج الوحدة من حيث الاسم والرقم المميز لها ووحدة القياس المناسبة ، كل ذلك طبقا للتصنيفات المربية للوحدة

(م ٨ - النظام المحاسبي)

ولسنا في حاجة للإشارة الى تطابق هذه البيانات بنظائرها الواردة في نموذج رقم (١) .

ويطلب النموذج تصنيف السلع بحيث يمكن التمييز بين الانتاج التام وغير التام ، غير ان هذا الأخير لا يمكن رصده الا بالقيمة فقط وفي خانات المخزون دون غيرها ، وان كنا لا نرى مبررا لتسجيله طالما كان النموذج خاصا بالمنتجات .

وفيما يتعلق بالانتاج التام فقد ميز النموذج بين ما تنتجه الوحدة لحسابها الخاص وما تنتجه لحساب الغير . وهذا الأخير يقصد به المنتجات النهائية سواء بفرض طرحها للبيع في السوق او تلبية لطلبات معينة او تنفيذاً لأوامر توريد لجهات معينة .

اما ما تنتجه الوحدة لحسابها فينقسم الى نوعين رئيسيين هما :

(١) السلع نصف المصنوعة التي تعيد الوحدة استخدامها داخليا في عمليات جارية لتصبح منتجات نهائية ، وحالما يتم تصنيع هذه السلع تتحول من انتاج لحساب الوحدة الى انتاج لحساب الغير وتسجل مرة ثانية امام هذا النوع من الانتاج ولكن باسم جديد بالطبع .

(ب) المشغولات الداخلية التامة التي تستخدمها الوحدة داخليا سواء في عمليات جارية أو رأسمالية .

مركز المخزون :

ابرز النموذج المخزون في اول وآخر السنة بشكل مستقل تماما عن بقية بياناته وذلك حثا للوحدة على وضع سياسة واضحة للتخزين ومراجعة للبيان الخاص بالسحب منه الذي يعتبر بمثابة موارد او الاضافة اليه التي تعتبر بمثابة استخدام .

الانتاج خلال الفترة :

ويتم التمييز فيه بين الانتاج الذي يتم داخل الوحدة والانتاج الذي يتم لدى الغير لحسابها . فالأول هو الانتاج الذي يتم بطاقتها ويكون مطابقا للبيان الخاص ببرنامج الانتاج في النموذجين رقم (١) ، (١/ب) (التخطيطيين ، ومطابقا لبيان الانتاج الفعلي في النموذجين رقم (١) ، (١/ج)

الاحصائيين (هذا بشرط عدم وجود منتجات عرضية تظهر في نموذج المنتجات ولا تظهر في نموذج الطاقة) .

اما الانتاج لدى الغير لحساب الوحدة فيقصد به ما تقوم الوحدة بارساله من خدمات و سلع نصف مصنعة الى وحدات اخرى لتصنيعها او استكمال تصنيعها ، وذلك بسبب عجز الطاقات التي تحوزها الوحدة عن الوفاء ببرنامج الانتاج المستهدف .

المشتريات والمردودات الداخلة :

اهتم النموذج بالتمييز بين المشتريات المحلية والخارجية مع اظهار مصادر المحلى منها وايضاح طريقة الوفاء بثمن الخارجى منها سواء عن طريق اعتبارات او باتفاقيات الدفع .

ويلاحظ ان النموذج وان كان قد اهتم بابرار هذه التفصيلات لخدمه اعداد ميزانية النقد الاجنبى ، الا انه اغفل تماما ايضاح طبيعة هذه المشتريات والفرض منها ، فاذا كانت مشتريات من نفس السلع التي تنتجها الوحدة فلا مجال لظهورها في هذا النموذج وانما يجب تسجيلها في النموذج رقم (١/٢) باعتبارها مشتريات بفرض البيع ، اما اذا كانت مشتريات بقصد استخدامهما في العمليات الانتاجية او لاجراء عمليات تحويلية عليها فحينئذ لا تكون منتجات وانما مستلزمات سلعية تظهر في نماذج مستلزمات الانتاج ، لذلك نقترح الغاء هذا البيان برمته من النموذج .

المبيعات :

وقد وردت في جانب الاستخدامات من هذا النموذج باعتبار انها تمثل وجهها من اوجه التصرف في انتاج الوحدة ، وتم توزيعها ونقشا لتقسيمات حساب العملاء .

التشغيل لدى الغير :

ويقصد بهذا البيان السلع نصف المصنعة التي ترسلها الوحدة الى وحدة اخرى لاستكمال تصنيعها ، ويراعى اثبات السلع نصف المصنعة في جانب الموارد تحت بيان داخل الوحدة ، ثم تثبت في جانب الاستخدامات تحت بيان تشغيل لدى الغير عند خروجها من الوحدة ،

وبعد اتمام تصميمها ونسليمها لمخازن الوحدة تثبت في جانب الموارد ببيان الانتاج لدى الغير ، واخيرا تظهر كيفية التصرف فيها بجانب الاستخدامات تحت البيان المناسب لهذا التصرف .

الاستخدام الداخلى :

نص النموذج على تقسيم هذه الخانة الى استخدام في عمليات جارية واستخدام للتكوين الراسمالي في الوحدة ، والاستخدام الاخير يشمل اضافة للأصول الثابتة ، اما الأول فيفترض أن الوحدة تباع لنفسها سلعا تستخدمها كمستلزمات انتاج او سلعا نصف مصنعة لكى تجرى عليها عمليات تحويلية - ففي وحدة للغزل والنسيج مثلا يجرى اثبات الغزل في الموارد تحت بيان الانتاج داخل الوحدة ثم يثبت في جانب الاستخدامات تحت بيان الاستخدام الداخلى في عمليات جارية باعتباره محولا الى اقسام النسيج ، وعندما يتم نسجه يثبت مرة أخرى كمنتج تام في جانبى الموارد والاستخدامات .

ولسنا في حاجة الى القول أن خانة الاجمالي تستوفى بالكميات فقط لأن أساس تسعير الموارد يختلف عن أساس تسعير الاستخدامات .

النموذج رقم (٢ / ١)

موارد واستخدامات السلع المشتراة بغرض البيع

ويهدف هذا النموذج الى ايضاح حركة السلع المشتراة بغرض اعادة بيعها وتوزيعها أى أنه يخص فقط تلك الوحدات التى تزاول نشاطا تجاريا ، سواء كان ذلك بصفة رئيسية او ثانوية (بمعنى مزاولته الى جانب أنشطة أخرى) .

وطبقا لهذا التعريف لا يستوفى هذا النموذج بمعسرة الوحدات الصناعية التى تباع منتجاتها في محال تابعة لها ، وإن كان يعد في حالة قيامها بنشاط تجارى متما لعملياتها الانتاجية .

وثمة ملاحظة هامة على الشكل الوارد به النموذج ، فجانب الاستخدامات يوضح القطاعات المشتريه بمختلف أنواعها ، خدمات حكومية ، أعمال عام ، أعمال خاص ، عائلي ، العالم الخارجى ، كما يوضح اوجه الاستخدامات الأخرى غير البيع مثل العجز والاعسداء والاستخدام الداخلى وزيادة المخزون ، وفى نفس الوقت عمد النموذج الى اظهار نفس القطاعات المشتريه مرة أخرى فى جانب الموارد حينما نص

على ان نبرز فيه المشتريات بفرض البيع الى تلك القطاعات . نتيجته لذلك فان جانب الموارد سوف يتطابق مع جانب الاستخدامات عند استيفاء النموذج تقديريا في اول الفترة . اما في نهايتها فيمر جانب الموارد عن المشتريات الفعلية وجانب الاستخدامات عن المبيعات الفعلية . وهناك احتمال كبير جدا لاختلاف الجانبين في هذه الحالة ، اذ قد يتم الشراء بفرض البيع لقطاع معين ثم يفسخ العقد او لا ينفذ بالكامل فيحذف منه البيع فعلا لقطاع آخر .

وقد كان الطبيعي ان يسجل في جانب الموارد من النموذج القطاعات البائنة لظهور مصادر الشراء . ولكن قد تكون علة ذلك - كما كان واضحا من المناقشات التي دارت في اجتماعات الأمانة العامة للنظام المحاسبي الموحد - هي ابراز حاجة القطاعات المشتريّة من السلع المختلفة التي تتمثل في تعاقداتها مع وحدات التجارة ، لكي تؤخذ في الاعتبار عند وضع برنامج المشتريات لهذه الوحدات ، وبعبارة أخرى فرما يكون الفرض من هذا الشكل هو تقدير برنامج مشتريات وحدات التجارة على اساس واقعي من حاجات او طلبات او تعاقدات القطاعات المشتريّة ، ومن ثم يمكن تقدير حجم الواردات وكذلك حجم قنوات التوزيع الداخلي بأسلوب سليم .

ومن ناحية المبدأ ، فان تلمس الوحدات لأسس صحيحة عند اعداد تقديرات برامجها الانتاجية او التسويقية امر ضروري ، غير انه يمكن تحقيق ذلك عن طريق حصر طلبات القطاعات المشتريّة في كشوف منفصلة عن هذا النموذج ، ثم يعاد تصنيفها بحسب مصادر الحصول عليها وطرق الوفاء بتكاليفها .

وعلى ذلك نرى ان يعدل جانب الموارد من النموذج بحيث يظهر في خانتين رئيسيتين للمشتريات المحلية والواردات ، على أن تقسم الاولى الى قطاع عام وقطاع خاص باعتبار أن هذين القطاعين يمثلان مصادر الشراء المحلية وأن تقسم الثانية الى اعتمادات مفتوحة ، اعتمادات مطلوب فتحها ، تسهيلات ائتمانية ، مع التمييز في هذه الخانات الثلاث بين النقد الحر واتفاقات الدفع ، وفي اعتقادنا أن هذا هو الشكل الصحيح والبسيط الذي يخدم اعداد ميزانية النقد الأجنبي ويجعل النموذج صالحا للاستجابة عن الأسئلة الحيوية التالية :

- (أ) من أي المصادر أو القطاعات تشتري وحدات التجارة ؟
- (ب) ما هي تكلفة الواردات من النقد الأجنبي ؟
- (ج) الى أي القطاعات تبيع وحدات التجارة ؟
- (د) ما هي حصة الصادرات من النقد الأجنبي ؟

ثالثاً - الاستهلاك الوسيط (مستلزمات الانتاج)

انواع النماذج :

خصص للمستلزمات النماذج من رقم (٣) الى رقم (٣/هـ) ، فتناول الأول منها المستلزمات في جملتها سواء كانت سلعية او خدمية مباشرة ، او غير مباشرة مع ايضاح مصادر واستخدامات المستلزمات السلعية ، أما بقية النماذج فيتناول كل منها بالتفصيل نوعا معينا من المستلزمات (سلعية مباشرة ، سلعية غير مباشرة ، خدمية) .

استخدامات النماذج :

(ا) تقدير حجم الطلب على كل سلعة من السلع الوسيطة لخدمة اعداد الموازين السلعية .

(ب) تقدير احتياجات كل نشاط من منتجات الأنشطة الأخرى لخدمة اعداد جداول المدخلات والمخرجات (بشرط أن يتم تفصيل المستلزمات السلعية طبقا للتصنيف العربي الموحد للسلع) .

(ج) تحديد المعاملات الفنية التي توضح ما يستخدم من مستلزمات سلعية مباشرة في كل وحدة منتجة من السلع ، وذلك بفرض الرقابة على كفاية المواد وتحديد كميات المستلزمات لتحقيق هدف معين من الانتاج ،

(د) تقدير حجم الواردات من كل سلعة من السلع الوسيطة وكمية وأنواع النقد الأجنبي اللازم لها .

وفيما يلي شرح النماذج :

نموذج رقم (٣) مستلزمات الانتاج

يسجل في هذا النموذج مستلزمات الانتاج السلعية والخدمية التي يتطلبها البرنامج الانتاجي للوحدة كما هو وارد في النموذج رقم (٢) بحيث تظهر مواردها من ناحية وأوجه استخدامها من ناحية أخرى ، ومعنى ذلك ان هذا النموذج يستوفى على مستوى الوحدة ككل .

وقد حصرت المستلزمات السلعية في مجموعات ست هي :

خامات ، وقود وزيوت وقوى محرك ، قطع غيار ومهمات ، مواد
مبينة وتغليف ، أدوات كتابية ، ميساء وأنارة (مع مراعاة تصنيفها وفقاً
للتصنيف العربي الموحد للسلع) .

كما حددت المستلزمات الخدمية على النحو التالي :

مصرفات صيانة ، تشغيل لدى الغير ومقاولي الباطن ، خدمات أبحاث
وتجارب ، نشر وإعلان ومصرفات دعاية واستقبال ، نقل وانتقالات
عامة ومواصلات ، تأجير معدات ووسائل نقل ، تكاليف خدمات المصالح
والمؤسسات ، مصرفات خدمية متنوعة .

وتستوفي بيانات هذا النموذج بالكمية والقيمة على أن يراعى عند
استيفائه بالكمية عدم ملء السطور الخاصة بالمستلزمات الخدمية ، أما في
حالة استيفائه بالقيمة فيقضي النموذج بتقسيم الخانات الخاصة بالمشترقات
والمبيعات الى نقدى وآجل ، وفي اعتقادنا أن التقسيم الأخير الى نقدى
وآجل لا مبرر له في هذا المجال وخاصة مع وجود الموازنة النقدية .

وجدير بالذكر أن النموذج نص على استيفاء خانة الإجمالي (للموارد
والاستخدامات) بالكميات فقط ، وواضح أن السبب في ذلك هو عدم
تطابق قيمة الجانبين لاختلاف أساس التسعير ، فالموارد تقسم بالتكلفة
وأما الاستخدامات فتقيم بالتوسط المتحرك .

نموذج رقم (١/٣) للمستلزمات السلعية المباشرة

يقصد بالمستلزمات السلعية المباشرة تلك الخامات والمواد التي يمكن
تمييزها وتخصيصها بشكل مباشر للمنتج .

وأهم ما يبرزه هذا النموذج هو ما يدخل من كسل نوع من هذه
المستلزمات في كل وحدة منتجة الى جانب ما يدخل من كل منها في كمية
الوحدات المنتجة .

وبلاحظ أن هذا النموذج يعد لكل سلعة من المنتجات التامة سواء
كانت رئيسية أم ثانوية أم عرضية ، إلا إذا كانت الأخيرة لا تنشأ عن عملية
صناعية محددة وليست لها مستلزمات خاصة بها . فحينئذ لا يعد لها
مثل هذا النموذج ، ومن الطبيعي في هذا الوضع ألا تظهر أية مستلزمات
للمنتجات تحت التشغيل .

نموذج رقم (٣ / ب)

للمستلزمات السلبية غير المباشرة لمراكز التكلفة المختلفة

والمقصود بهذه المستلزمات ما لا يمكن تخصيصه أو ربطه أو تحميله مباشرة على السلعة أو الخدمة المنتجة ، ويلاحظ أن هذه المستلزمات بالنسبة لمراكز الخدمات الانتاجية والتسويقية والتمويلية تعتبر مستلزمات مباشرة لهذه المراكز ، غير انها تعتبر مستلزمات غير مباشرة على مستوى الوحدة الاقتصادية .

أما النموذج رقم (٣ / ج) فلا يعدو أن يكون توزيعاً للمستلزمات الخدمية على مراكز التكلفة المختلفة .

رابعاً - العمالة

أنواع النماذج :

خصص للعمالة النماذج من رقم (٤) الى رقم (٤ / ب) ، الأول منها يقدر احتياجات الوحدة خلال الفترة المسالية من مختلف الوظائف والمهن اللازمة لتحقيق برنامجها الانتاجي ، مع مقارنة هذه الاحتياجات بكل من قوة العمل المتواجدة فعلاً وعدد الوظائف المقررة للوحدة طبقاً لخريطتها التنظيمية المعتمدة ، وبذلك يتم التعرف من النموذج على العجز أو الزيادة في قوة العمل حتى يمكن إعادة توجيهها الى الوجهة الاقتصادية السليمة ، هذا وتصنف الوظائف في النموذج وفقاً للتصنيف العمري الموحد للمهن وفي الوقت نفسه تسجل طبقاً للخريطة التنظيمية ، ويمكن عمل مجموعات تضم المهن المختلفة في طبيعتها والمتماثلة في مستواها الوظيفي .

أما النموذج رقم (٤ / أ) فيوزع احتياجات الوحدة من العاملين بمختلف وظائفهم على مراقبات المراكز الأربعة الرئيسية ، وتوصلاً الى هذه الاحتياجات يستند النموذج الى تقدير كل من اجمالي عدد ساعات التشغيل في الفترة ومتوسط عدد ساعات عمل الفرد خلالها والمقصود بجمالي عدد ساعات التشغيل هو عدد الساعات المقدرة لتنفيذ برنامج الانتاج كما هي واردة بالنموذج رقم (٤ / ب) ، والخاصة بمراكز الانتاج ، أما بالنسبة لبقية المراكز فان عدد ساعات التشغيل التي تتفق وبرنامج الانتاج إنما تحدد طبقاً للمعدلات القياسية التي توضع لهذا الغرض .

استخدامات النماذج :

- (أ) تحديد حجم قوة العمل الزائدة عن حاجات التشغيل الاقتصادي للوحدة من مختلف الوظائف والمهن حتى يمكن امتصاصها في الوحدات الأخرى التي تكون في حاجة الى نفس النوع من التخصص والمهارات .
- (ب) في الأجل الطويل يمكن تحقيق الربط بين خطة التعليم والتدريب وخطة التنمية الاقتصادية ، ويتميز آخر رسم سياسة التعليم والتدريب في ضوء احتياجات الخطة من مختلف التخصصات والمهارات .

الفصل السادس

الموازنة التخطيطية المالية : الميزانية

تعريف الموازنة المالية :

هي الترجمة القيمة للموازنة العينية ، ويتم التوصل اليها بتحديد قيم للكميات أو الأحجام التي تتضمنها نماذج الموازنة العينية ، وذلك عن طريق ضرب تلك الكميات أو الأحجام في الأسعار المحددة لها .

وهذا التعريف انما ينصب على جانب واحد من جوانب الموازنة المالية وهو الجانب الأساسي فيها ، أما الجانب الآخر والذي يبنى على الجانب الأول فهو كونها أداة لتحقيق التوازن بين الموارد المالية المتاحة للتمويل وأوجه الاستخدام المحددة لها سواء كان ذلك في مجال الاستثمار (العمليات الرأسمالية) أو في مجال الانتاج (العمليات الجارية) .

وعلى ذلك فالموازنة المالية تتكون من :

(أ) نماذج الموازنة العينية مترجمة قيميا .

(ب) القوائم والحسابات الختامية وهي أساسا : الميزانية ، وقائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية ، وحساب العمليات الجارية .

استخدامات الموازنة المالية :

١ - تحديد المصادر التي تعتمد عليها الوحدة من مدخرات (تمويل ذاتي) واقتراض (تمويل ائتماني) وغيرها من المصادر الأخرى (منسح أو إعانات رأسمالية ومبيعات أصول ٠٠٠ الخ) ، وذلك لتمويل استثماراتها العينية (إضافات الى الأصول الثابتة وزيادة في المخزون) والوفاء بالتزاماتها المالية (أقساط سداد قروض ودفعات مقدمة وغيرها) .

٢ - ضمان تحقيق التوازن بين هذه الموارد المالية المتاحة للوحدة وتلك الاستخدامات المحددة لها .

٣ - ضمان تطابق التدفقات المالية الداخلة للوحدة والخارجة منها مع التدفقات السلبية الخارجة منها والداخلة إليها وفقا لتوقيتات زمنية محددة .

{ - تحديد اتجاهات تطور نشاط الوحدة في مجالات الانتاج والمستلزمات والدخل والأجور والتوزيعات والمخبرات والعمالة وذلك عن طريق حساب معدلات كل من : النمو الفعلي ، والنمو المستهدف ، وتنفيذ الزيادة المستهدفة .

٥ - استنباط مؤشرات التكلفة والكفاية الانتاجية في مجالات ، المواد والعمل ، والأجور ، ورأس المال الثابت .

ولما كانت نماذج الموازنة العينية المترجمة قيميا في غير حاجة الى معالجة حيث لا يعدو أمرها ضرب الكميات التي تتضمنها تلك النماذج في الأسعار المحددة لها كما أسلفنا القول ، لذلك فإننا سنعالج تحت عنوان الموازنة التخطيطية المالية ثلاثة موضوعات رئيسية الأول هو الميزانية ونخصص له هذا الفصل ، والثاني والثالث هما قائمة الموارد واستخدامات الرأسمالية، وحساب العمليات الجارية ونخصص لهما الفصلين السابع والثامن على التوالي .

الميزانية

تعتبر الميزانية من القوائم التقليدية الراسخة في المحاسبة المالية ، وقد تناول النظام المحاسبي حساباتها المختلفة بالتعريف والشرح كما حددت مشتملات كل منها ووضع أسس تقييم أصولها ، ولذلك فلا حاجة الى التعرض لهذه الموضوعات وانما سيقصر حديثنا على ثلاث نقاط رئيسية هي :

أسس تبويب حسابات الميزانية

السمات المميزة لشكل الميزانية

السمات المميزة لمضمون الميزانية

أسس تبويب الميزانية :

يقوم تبويب حسابات الميزانية على أساس واحد لا غير هو تجميع هذه الحسابات في مناطق بحيث تمر كل منطقة عن تصرف اقتصادي معين يخيم بصفة مباشرة اعداد قائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية (كما يسألعه في اعداد الموازنة التقديرية) .

ففيما يتعلق بحسابات الأصول كان يجري تبويبها قبل صدور النظام في ثلاث مناطق رئيسية ، الأولى تضم الأصول الثابتة والثانية الأصول المتداولة أما المنطقة الثالثة فتضم الأصول المعنوية أو الوهمية ، غير أن النظام وضع تبويبا جديدا لتلك الحسابات أساسه التعبير عن وجه معين من أوجه الاستخدامات .

فحساب « الأصول الثابتة » يعبر عن الطاقات الانتاجية المستغلة . وحساب « المشروعات تحت التنفيذ » يعبر عن الطاقات الانتاجية التي لم تتكامل أو تنتهيا بعد للاستغلال ، وحساب « المخزون » يعبر عن السلع والمنتجات المؤجل استخدامها لفترات مقبلة إما لعدم بيعها أو لعدم استكمال عمليات تحويلها وانتاجها خلال الفترة .

وهذه الحسابات الثلاث من أصول ثابتة ومشروعات تحت التنفيذ . ومخزون ضرورية لقياس حجم الاستثمار وتحديد نمطه .

أما بقية حسابات الأصول من اقراض طويل الأجل واستثمارات مالية ومدينين وحسابات مدينة مختلفة ونقدية بالصندوق والبنوك ، فهي فضلا عن كونها حسابات ميزانية تقليدية استقرت عليها المحاسبة المالية ، فانها تعبر من وجهة النظر الاقتصادية عن منطقة الاقراض .

أما فيما يتعلق بحسابات الخصوم فقد كان التبويب السائد لها في الميزانية قبل صدور النظام يتم على أساس تجميعها في منطقتين رئيسيتين الأولى تمثل حقوق المساهمين من رأس المال والاحتياطيات ، والمنطقة الثانية تمثل مختلف التزامات الوحدة قبل الغير موزعة بين الخصوم الثابتة والخصوم المتداولة والأرصدة الدائنة الأخرى .

غير أن منطقة حقوق المساهمين لم يعد لها مبرر بعد قيام القطاع العام وتملك الدولة لرأس مال الوحدات الاقتصادية ، هذا فضلا عن ضرورة انتاج أساس للتبويب ذي دلالة اقتصادية تعبر عن مصادر تمويل هذه الوحدات تماما ، كما عبر تبويب الأصول عن أوجه استخدام هذه الأموال .

فحسابا الاحتياطيات والمخصصات يعبران عن مصادر التمويل الذاتي وحسابات القروض الطويلة والبنوك الدائنة والدائنين ، والحسابات الدائنة تمثل مصادر التمويل الائتماني (المصرفي والتجاري) وهي في الوقت نفسه تعبر عن مصادر الاقتراض ، أما حساب رأس المال فيمثل أكبر مصدر للموارد التحويلية الرأسمالية .

السمات المميزة لشكل الميزانية :

(١) استمرار التمييز بين الاحتياطات والمخصصات :

بقى النظام المحاسبى على المفهوم التقليدى في الفصل بين الفائض المحتجز لتدعيم المركز المالى للوحدة في صورة احتياطات . وبين الفائض المنجب لمواجهة التزامات محددة او خسائر محتملة في صورة مخصصات . وقد يدعو الواقع العملى الى استمرار الأخذ بهذا التمييز .

٢ - ظهور مخصصات الاهلاك المجمعة في جانب الخصوم :

كان من المتبع ان تظهر اقساط الاهلاك في جانب الاصول بقيمة سالبة . في مطروحة من قيمة الاصول الثابتة . غير ان النظام المحاسبى قضي بظهور مخصص الاهلاك بصورة مجمعة في جانب الخصوم .

ويخدم هذا الاسلوب اعداد قائمة الموارد والاستخدامات الراسمالية التى تقيس التكوين الراسمالى بقيمته الاجمالية من ناحية ، وتحديد اقساط الاهلاك كمورد اساسى للتمويل الذاتى من ناحية اخرى .

٣ - اظهار التوزيعات المقترحة ضمن حسابات الميزانية :

اعطى النظام رقما مميزا لرصيد حساب العمليات الجارية . فهذا الرصيد يأخذ رقم (٢٨١١) ان كان دائئا (الفائض القابل للتوزيع) كما يأخذ رقم (٢٨١٢) ان كان مدينا (العجز الجارى) غير انه لا يظهر على وجه الميزانية . ففى حالة ما اذا كان هذا الرصيد دائئا فان الفائض المقترح احتجازه بضاف الى حسابات الاحتياطات المناظرة بينما الفائض المقترح توزيعه على العاملين والمساهمين يضاف الى حساب دائئى التوزيعات .

اما في حالة ما اذا كان رصيد حساب العمليات الجارية مدينا فانه يرحل الى حساب رقم (٢٢٨ - فائض مرحل) ، ورصيد هذا الحساب الاخير هو الذى يظهر على وجه الميزانية اما في جانب الاصول (تحت نفس الرقم ولكن باسم العجز الجارى) اذا كان العجز الجارى يزيد عن الفائض للمرحل ٤ او يظهر في جانب الخصوم اذا كان الفائض للمرحل يزيد عن العجز الجارى (١) .

ويتبين من الطريقة التى انتهجها النظام في معالجة نتيجة العام ، ان هذه النتيجة قد اصبحت مبعثرة بين ثلاثة حسابات ، فالفائض المحتجز معلق

(١) انظر للمثال الرقمى لمعالجة العجز الجارى في الفصل الرابع عشر - نتيجة العام .

على حساب الاحتياطيات ، والفائض الموزع على حساب دائني التوزيعات والعجز الجاري مرحل الى حساب فائض مرحل . ومن هنا كان السبب في اعطاء رقم مميز لنتيجة العام (رصيد حساب العمليات الجارية) رغم عدم ظهوره على وجه الميزانية وذلك حتى يمكن إبراز هذه النتيجة وتسجيلها في دفاتر الوحدة واستخراجها عند الحاجة .

٤ - إلغاء الحسابات النظامية :

كانت الالتزامات الاحتمالية تظهر في شكل حسابات نظامية على وجه الميزانية وقد ألغى النظام المحاسبي هذه الطريقة اذ حرص على أن يغطي دليل الميزانية كافة تصرفات الوحدة ومعاملاتها ، لذلك فقد انشأ فيه حسابات للاعتمادات المستندية والقروض بضمان وهي اهم حالات الحسابات النظامية وأكثرها شيوعا .

أما إذا كان هناك حالات أخرى للمسئوليات الاحتمالية ليست لها حسابات فقد أباح النظام اثباتها بملاحظات على الميزانية كما في حالة خطابات الضمان التي تقدمها الشركة للموردين أو المقاولين .

٥ - ظهور الأرصدة الشاذة للحسابات بأرقامها الأصلية في الجانب العكسي :

تضي النظام مسايرة للعرف الذي كان متبعاً قبل صدوره بأن تظهر الأرصدة الشاذة للحسابات بأرقامها في الجانب العكسي من للميزانية ، فالرصيد الشاذ (الدائن) لحساب العملاء مثلاً يأخذ نفس الرقم (ح / ١٦٦) ولكنسه يظهر في جانب الخصوم .

ولم يحدد النظام المنطقة التي تظهر فيها الأرصدة الشاذة ، وفي رأينا انها يجب أن تظهر في منطقة الأرصدة المدينة الأخرى أو منطقة الأرصدة الدائنة الأخرى بحسب الأحوال .

والواقع أن هذه الطريقة في معالجة الأرصدة الشاذة تفضل كثيراً طريقة إبرازها في الجانب الاصلى من الميزانية بإشارة سالبة ، إذ يترتب على ذلك أن يظهر في جانب واحد رصيدان يحملان رقم حساب واحد أحدهما موجب والآخر سالب ، وهو غير مقبول شكلاً فضلاً عن تعذر معالجته بخصم الرصيد السالب من الرصيد الموجب ، علاوة على ذلك فإن ادماج هذه الأرصدة في حساب واحد يظهر على وجه الميزانية (مع احتفاظها بأرقامها الأصلية) يسهل كثيراً عمليات التجميع الآلى لميزانيات الوحدات المختلفة .

السمات المميزة لمضمون الميزانية :

ان السمة الاساسية المميزة لمضمون الميزانية هي انها قد اصبحت تتجاوب تجاوبا تاما مع التطور الذي طرأ على النظام الاقتصادى في مصر ، فنشأة القطاع العام منذ ١٩٥٧ وقوانين التأميم اللاحقة في ١٩٦١ واتساع قاعدة القطاع العام اتساعا كبيرا في أعقابها وانتهاج أسلوب التخطيط الشامل للاقتصاد القومى . كل هذا قد أحدث تغيرات جذرية عميقة في النظام الاقتصادى انعكست آثارها على الحسابات التى تضمنتها الميزانية وكان أبرز هذه الآثار ما يلى :

١ - انشاء حساب لرأس المال يسند للخزانة :

الأصل أن رأس مال الوحدة لا يرد الا في حالة استثنائية واحدة هي حالة شركات الامتياز الاحتكارية ، وذلك لأن الاصول الثابتة يجب ان يكون تمويلها بأموال مملوكة للوحدة ولا يكون تمويل هذه الأصول بالاقتراض الا في حدود معينة .

غير ان مقتضيات ظروف التنمية الاقتصادية في البلاد المستقلة حديثا من حيث عجز المدخرات المحلية عن تمويل الاستثمارات واضطرار هذه البلاد الى الاعتماد على القروض الخارجية لتغطية العجز في الموارد المحلية ، وحرص الدولة على استخدام الأموال الممنوحة للوحدات الاستخدام الأمثل ، كل هذا اضطر الدولة الى إلزام الوحدات برد مبالغ المساهمة التى تحصل عليها في آجال محدودة والزامها أيضا باداء الفوائد المستحقة على هذه المبالغ .

هذا وقد تم اعفاء الوحدات من رد هذه المساهمات وفوائدها واصبحت تعمل على رأس المال المملوك .

٣ - إلغاء حساب السندات :

كان من النتائج المباشرة لقوانين التأميم وملكية الدولة لقطاع الأعمال ، ان اصبحت هي المصدر الأول في تمويل الوحدات الاقتصادية القائمة والمشروعات الجديدة ، ولم يعد للوحدات كما كان لها من قبل في ظل النظام الرأسمالى القيام بدور الوسيط المالى فى تجميع المدخرات (مدخرات القطاع العائلى بصفة أساسية) عن طريق طرح السندات لاكتتاب الجمهور فى الأسواق . واصبحت هذه الوحدات تمول رأسا من الخزانة العامة او من الجهاز المصرفى . لذلك انفى النظام حساب السندات من خصوم الميزانية .

٣- اعتبار الأرض أصلا ثابتا على الدوام :

تعتبر الأرض أو الطبيعة من وجهة النظر الاقتصادية جزءا من رأس المال القومي الثابت ، الأمر الذي اقتضى اعتبارها أصلا ثابتا على الدوام بغض النظر عن طبيعة استخدام الوحدة لها سواء في التجارة بها أو باستخدامها في عمليات الإنتاج ونظرا لضرورة قياس الإضافات الحقيقية الى رأس المال القومي الثابت ، كان لابد من التفرقة بين الإضافة الناجمة عن استصلاح الأرض واستزراعها وتمهيدها وتقسيمها (وهي تمثل الإضافات الحقيقية الى رأس المال الثابت) من جانب ، وبين الإضافات الناجمة عن شراء الأرض من جانب آخر ، وهذه الأخيرة لا تعدو أن تكون نقلا للملكية من وحدة الى أخرى أو من قطاع الى آخر .

وتطبيقا لهذا المفهوم كان لابد للنظام أن يبرز الأرض في جميع الأحوال ضمن مجموعة الأصول الثابتة وأن يقضي بفصل ثمن شراء الأرض (الذي لا يعدو أن يكون مقابلا لنقل ملكية هذه الأرض أو تحويلا رأسماليا) عن المصاريف التي أنفقت في اقتنائها وكذا المصاريف التي أنفقت لاعدادها للغرض الذي اشتريته من أجله سواء كان استصلاحا أو استزراعا أو تمهيدا أو تقسيما ، وهو يمثل الإضافات الحقيقية الى رأس المال القومي الثابت .

ولو كان النظام قد اعتبر الأرض تارة أصلا ثابتا إذا كان الغرض من اقتنائها الاستخدام في الإنتاج واعتبرها تارة أخرى أصلا متداولاً إذا كان الغرض منها الاتجار فيها وإبرزها في هذه الحالة الأخيرة ضمن مخزون الوحدة الاقتصادية لمصاعف تماما معالم التكوين الرأسمالي الثابت .

٤- اعتبار العقارات المبنية للإسكان أصلا ثابتا :

تقوم وحدات الإسكان باقتناء أو إنشاء العقارات ثم إعادة بيعها وتمليكها للغير ، وقد قضي النظام باعتبار هذه العقارات أصولا ثابتة .

ومن المعروف أن وحدات الإسكان تقتنى هذه العقارات بأحد أسلوبين :

الأسلوب الأول :

أن تسند عمليات إنشاء العمارات الى وحدات المقاولات المختصة ، وحينئذ تسمى شركة الإسكان وحدة أمرة بينما تسمى شركة المقاولات وحدة منفذة .

ومن المسلم به أنه في هذه الحالة تعتبر عمليات البناء من النشاط الجارى بالنسبة للوحدة المنفذة ، ومن ثم فانه من المحتم اعتبارها من النشاط الاستثمارى بالنسبة للوحدة الآمرة ، والا اعتبرت العملية الواحدة انتاجا فى الودعتين مما هو ما لا تقره المحاسبة المالية والمحاسبة القومية نظرا لما يترتب على ذلك من ازدواج فى حساب الانتاج القومى .

الأسلوب الثانى :

ان تنفذ وحدات الاسكان والتعمير عمليات البناء بواسطة اجهزتها الفنية المختصة ، وحينئذ تسمى وحدة آمرة ومنفذة مما .

وفى هذه الحالة تعتبر تلك العمليات من النشاط الانتاجى للوحدة بوصفها منفذة (يمثله حساب المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة كما حسده النظام) كما تعتبر فى نفس الوقت من النشاط الاستثمارى لها بوصفها آمرة (اضافة الى الأصول الثابتة بالتكلفة) .

ويتسق هذا المفهوم مع ما هو معروف علميا من أن الانتاج انما يتم التصرف فيه او استخدامه اما فى اغراض الاستهلاك او اغراض الاستثمار .

وقد يقال أن استخدام الانتاج فى اغراض الاستثمار لا يظهر الا لدى المستخدم (المشتري) للعقار بعد بنائه ، غير انه اذا اخذنا بهذا الراى فسوف يترتب عليه ضياع معالم الاستثمار تماما لعدم حسابه عند التنفيذ وانما عند البيع للمستخدم ، وقد يتم هذا البيع بعد عدة سنوات من التنفيذ فضلا عن أن ثمن البيع قد يحصل على آجال طويلة .

وترتبا على ذلك فانه يتعين ضرورة اظهار الاستثمار فى عمليات بناء العقارات لدى وحدات الاسكان (سواء كانت آمرة فحسب او آمرة ومنفذة معا) وبغض النظر عن التصرف فى تلك الاستثمارات . فاذا تم التصرف فيها بالبيع فان عملية البيع لا يمكن اعتبارها مرة أخرى نشاطا جاريا وانما هى لا تعدو كونها نقلا للملكية وتصرفا فى اصل من اصول الوحدة .

٥ - استحداث حساب للمشروعات تحت التنفيذ :

لم يكن هذا الحساب معروفا فى الميزانية قبل صدور النظام وقد انشئ خصيصا لتتجمع فيه المشروعات المقرر للوحدة تنفيذها طبقا لخطتها الاستثمارية وذلك بهدف حصر هذه المشروعات فى منطقة واحدة مما يسهل معه مراقبتها ومتابعة تنفيذها ، هذا فضلا عن تلافى أى خطأ يمكن أن يقع فى حساب الاستثمارات بين فترة وأخرى على المستوى القومى كما سيورد شرحه فى الفصل التالى .

(م ٩ - النظام المحاسبى)

ويتضح من طبيعة هذا الحساب انه يختلف تماما عن حساب الأعمال تحت التنفيذ الذي يعتبر جزءا من المخزون ويمثل الانتاج غير التمام في الوحدات المشتغلة بنشاسط المقاولات ، ولذلك فان حساب المشروعات تحت التنفيذ يظهر دائما في ميزانيات الوحدة الآمرة (التي تكلف وحدات أخرى بتنفيذ مشروعات استثمارية لحسابها) في حين ان حساب الأعمال تحت التنفيذ يظهر في ميزانيات الوحدة المنفذة (التي تقوم بتنفيذ أوامر الغير) .

٦ - اعتبار النفقات الايرادية المؤجلة أصلا ثابتا :

حدد النظام عناصر النفقات الايرادية المؤجلة كما يلي :

- مصروفات التأسيس ، وهي تكاليف تواجد الشخصية المعنوية للوحدة مثل تكاليف تحرير عقد التأسيس وتسجيله والنشر عنه وغير ذلك .

ونظرا لأن النظام المحاسبي أغفل تخصيص حساب مستقل للمصروفات الادارية خلال فترة انشاء المشروع (مثل الأجرز والايجارات واهلاك السيارات والأثاث وغيرها) ، ففي رأينا انه يمكن اضافتها لمصروفات التأسيس .

- تجارب بدء التشغيل ، وهي تكاليف التجارب والخسائر الناتجة عن عدم كفاءة التشغيل وذلك الى أن يتم انتظام الانتاج والتشغيل .

- أبحاث ، وهي تكاليف الأبحاث والدراسات التي تبذلها المشروع لمدى طويل .

- مستندات فنية ، وهي تكاليف الحصول على التصميمات الهندسية ، وحق المعرفة ، وبراءات الاختراع ، وحقوق التأليف ، والعلامات التجارية وما شابه .

- فوائد سابقة على بدء التشغيل ، وهي فوائد القروض طويلة الاجل المستخدمة لتمويل الأصول الثابتة التي تتحملها الوحدة من تاريخ استخدام القرض حتى تاريخ بدء التشغيل .

- حملة اعلانية ، وهي تكاليف الاعلان الذي تستفيد منه أكثر من فترة مالية واحدة كما في حالة تقديم إنتاج جديد .

وهذه العناصر جميعها كانت تعتبر قبل صدور النظام من الأصول الوهمية او المعنوية .

غير أن هذه النفقات تعتبر في مجموعها من مكونات الاستثمار على المستوى القومي لأنها تمثل ثمن خدمات ساعدت في خلق الطاقات الانتاجية ، ونظرا لأن النظام يبوب حسابات الميزانية ليس بحسب طبيعتها بل بحسب استخدامها ، لذلك قرر اضافتها الى مجموعة الأصول الثابتة واخصاؤها للقواعد المقررة للاهلاك خلال فترات الاستفادة منها ، وبهذا المفهوم لا تظهر النفقات الايرادية للمؤجلة لأصل ثابت الا في حالة المشروعات الجديدة او في حالة التوسع في المشروعات القائمة .

٧ - استحداث حساب للاقراض طويل الأجل :

فمن المعروف أن هذا الحساب لا يظهر الا في ميزانيات الوحدات المشتغلة بالنشاط المالي ، غير أن النظام أخذ في اعتباره امتداد نشاط بعض وحدات القطاع العام الى كثير من البلاد الأجنبية حيث تقوم تلك الوحدات بتنفيذ مشروعات تنول ائتمانيا بمعرفتها . ويظهر هذا الحساب ما تحوله الى الخارج لهذا الغرض .

وفي الوقت الحالي تستخدمه هيئات القطاع العام لتسجيل ما تمنحه من قروض للشركات التي تشرف عليها .

الفصل السابع

(تابع) الموازنة التخطيطية المالية

قائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية

تعريف القائمة :

قائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية هي ما يصرف في المحاسبة الاقتصادية باسم « حساب رأس المال » فهي عبارة عن قائمة تصور التغيرات التي طرأت على ثروة الوحدة خلال فترة معينة ، وبتعبير آخر فهي تصور التغيرات التي تطرأ على أصول وخصوم الوحدة من زيادة أو نقص ، ومن ثم فإن أية زيادة في عنصر من عناصر الخصوم خلال الفترة المحاسبية إنما تعبر عن زيادة في الموارد الرأسمالية التي أتاحت للوحدة خلال هذه الفترة ، بينما يعبر نقص أى عنصر من عناصر الخصوم عن نوع معين من أنواع الاستخدامات ، كذلك الحال فيما يتعلق بأصول الوحدة فالزيادة التي تطرأ على قيمة أى أصل خلال السنة المالية إنما تعبر عن نوع من أنواع الاستخدام الرأسمالي ، بينما نجد أن النقص الذى يصيب أى أصل إنما هو في الحقيقة مورد رأسمالي تحقق للوحدة خلال الفترة .

أسس تبويب القائمة :

يتضح من التعريف السالف أن القائمة إنما تصور التغيرات التي طرأت على ثروة الوحدة ، ولما كانت هذه الثروة تتكون بصفة أساسية من الاستثمارات والإقراض في جانب والمديونات والإقتراض في جانب آخر ، لذلك كان من الطبيعي أن يجرى تبويب القائمة بحيث يبرز التغيرات التي طرأت على تلك العناصر .

فالقائمة أذن تعبر عن مصادر الأموال أو مصادر التمويل من جانب وأوجه استخدام تلك الأموال من جانب آخر ، ومن ثم فإن مواردها تتكون بصفة عامة من المديونات التي تولدت خلال الفترة ، والموارد التحويلية التي حصلت عليها الوحدة ، فضلاً عما اقترضته وما استردته من قروض خلال نفس الفترة . كما تتكون استخداماتها بصفة عامة

أيضا من الاستثمارات العينية ، والاستخدامات التحويلية التي تحملت الوحدة عبئها فضلا عما اقترضته وما سددته من قروض خلال هذه الفترة . هذا هو الأساس العام لتبويب قائمة الموارد والاستخدامات .

الشرح التفصيلي لبنود القائمة :

أولا - الموارد الرأسمالية :

حدد النظام الموارد الرأسمالية في مصادر ثلاثة هي التمويل الذاتي ، والسيولة ، والقروض والمساهمة ، ونتناول بالشرح فيما يلي كلا من هذه الموارد .

التمويل الذاتي :

عرف النظام التمويل الذاتي بأنه « الأموال التي تتوافر للوحدة من نشاطها الذاتي وتمثل هذه الأموال بنوع خاص في الفائض المحتجز ، والإحتياطيات ومخصصات الإهلاك والمخصصات المحسوبة عن الفترة المالية ، وزيادة رأس المال » .

وفي رأينا أن هذا التعريف يجب تصحيحه على الوجه التالي :

التمويل الذاتي هو « الفائض المحتجز ومخصصات الإهلاك والمخصصات الأخرى المحسوبة عن الفترة المالية » .

ويتضح من هذا التعريف أن التمويل الذاتي لا يدخل فيه على الإطلاق الزيادة في رأس المال التي وردت في اعتقادنا خطأ في التعريف الذي أخذ به النظام ، ذلك لأن التمويل الذاتي في مفهوم حسابات الدخل ، إنما ينصب على الأموال التي تتولد من داخل الوحدة خلال مباشرتها للنشاط الجاري ومن ثم فهو يتكون من الفائض المحتجز (احتياطيات ومخصصات تحميلية كانت أو تخصيصية) فضلا عن مخصصات أو أقساط إهلاك الأصول الثابتة أما الزيادة في رأس المال فهي أموال تتوافر للوحدة من خارجها ومن غير نشاطها الجاري ، ومن ثم تعتبر من قبيل الموارد التحويلية .

والواقع أن التمويل الذاتي لا يبدو أن يكون المخرجات التي تولدت للوحدة خلال الفترة المالية ، وقد يبدو هذا المفهوم غريبا من وجهة نظر

المحاسبة المالية التي تعتبر أقساط أو مخصصات اهلاك الأصول وكذا المخصصات التحيلية تعبئا على الربح ، غير أن هذه النظرة وإن كانت صحيحة ومسلما بها إلا أنها لا تنفي عن تلك المخصصات حقيقة كونها أموالا متاحة للوحدة سواء للأجل الطويل بالنسبة لمخصصات الإهلاك والمخصصات التي لها طبيعة الاحتياطيات أو للأجل القصير بالنسبة للمخصصات التحيلية وكلاهما تمول به الوحدة أوجه استخداماتها المختلفة .

وعلى أية حال فإن اعتبار مخصصات الإهلاك والمخصصات التحيلية من مدخرات الوحدة يرتبها بشرط أساسي وهو أن تحقق الوحدة أرباحا من عملياتها الجارية . أما إذا حققت خسائر فمن الوجهة الاقتصادية لا وجود للمدخرات إلا بقدر ما لا تستوعبه تلك الخسائر .

أما من الوجهة المحاسبية فتظهر المخصصات كمورد مالي بينما تظهر الخسائر ضمن الاستخدامات ، وهذا هو الأسلوب الذي انتهجته القائمة .

مثال :

وإيضاحا لذلك نفترض أن إحدى الوحدات تحملت خسائر إجمالية في إحدى السنوات مقدارها ١٠٠٠٠ جنيه بعد تكوين مخصصات إهلاك ومخصصات تحيلية أخرى بمقدار ١٥٠٠٠ جنيه ، فمن الناحية الاقتصادية تكون : مدخرات الوحدة = ١٥٠٠٠ - ١٠٠٠٠ = ٥٠٠٠ جنيه

أما من الناحية المحاسبية :

فتظهر مدخرات الوحدة بمقدار ١٥٠٠٠ جنيه في جانب الموارد كنسبة يظهر مقابلها ١٠٠٠٠ جنيه خسائر في جانب الاستخدامات :

المسبولة :

لم يضع النظام تعريفا للمسبولة ، ولكنه حدد عناصرها فيما يلي :

- تكلفة الأصول المباعة .
- نقص المخزون .
- نقص الاقراض طويل الأجل .
- نقص الأوراق المالية والاستثمارات الأخرى .
- نقص المدينين والأرصدة المدينة .
- نقص النقدية بالبنوك والصندوق .

ويلاحظ أن النظام اعتبر أن نقص الأصول الثابتة والمخزون والاستثمارات المالية إنما يتم بالبيع ، وأن نقص الاقراض طويل الأجل ونقص المدينين إنما يتم عن طريق التحصيل ، الأمر الذي يترتب عليه في كلتا الحالتين زيادة الأموال النقدية المتاحة للوحدة في الصندوق أو البنوك ولذلك أوردتها جميعا تحت ما أسماه بالسيولة .

والواقع أن مفهوم النظام للسيولة مصيب للأسباب التالية :

١ - أن تكلفة الأصول المباعة تشمل النقص في الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ ليس بسبب البيع فقط وإنما لأي سبب آخر مثل التخريد أو التلف أو السرقة أو غيرها .

٢ - أن التصرف بالبيع في الأصول الثابتة والمخزون والاستثمارات المالية لا يترتب عليه دائما زيادة في النقدية السائلة لأن هذا البيع قد يكون كله أو بعضه آجلا .

٣ - أن تكلفة الأصول المباعة لا تتطابق مع الحصيلة النقدية للبيع نتيجة ما قد ينجم من أرباح أو خسائر وأسمالية . ومعنى ذلك أن تكلفة الأصول المباعة لا تعبر عن السيولة المتاحة للوحدة .

٤ - أن النقص في بعض الأصول لا ينجم دائما نتيجة البيع ، فنقص المخزون مثلا قد ينجم بسبب الفقد أو التلف ، كما أن نقص الاستثمارات المالية قد يحدث نتيجة صدور تشريعات معينة كذلك نقص المدينين قد ينشأ عن اعدام الديون .

٥ - أن نقص النقدية أو الصندوق إنما يعبر عن عجز في السيولة وليس زيادة في السيولة .

٦ - وأخيرا فإن هذا المفهوم للسيولة يتضارب مع ما أخذ به النظام عند استخراج نسب السيولة بجزئه الثاني .

في ضوء هذه الاعتبارات جميعا واستنادا إلى الأساس النظري لتبويب القائمة نعتقد أنه كان يتعين على النظام أن يضع كلا من : تكلفة الأصول المباعة ، نقص المخزون ، نقص الاستثمارات المالية ، ضمن مجموعة الموارد التحويلية ، بينما كان يتعين أن يدرج النقص في الاقراض طويل الأجل والمدينين والنقدية ضمن مجموعة استرداد القروض .

القروض والمساهمة :

تتضمن هذه المجموعة من الموارد كلا من الزيادة في القسروض طويلة وقصيرة الأجل والمساهمة في رأس المال من جانب وزارة المالية ، والواقع أن هذين الموردين يختلفان في طبيعتهما ، فالزيادة في القروض انما تنتمى الى مجموعة الاقتراض بينما تنتمى المساهمة في رأس المال الى مجموعة الموارد التحويلية ، خاصة وقد تقرر عدم قيام الشركات بسدادها .

اعادة تبويب الموارد الرأسمالية :

وفي ضوء العرض السابق لبنود الموارد الرأسمالية نقترح اعادة تبويبها على النسق التالي :

اولا - التمويل اللامي ويتكون من :

- ١ - الزيادة في الاحتياطات
- ٢ - الزيادة في المخصصات^(١)
- ٣ - مخصصات الاهلاك السنوية

لانيا - الموارد التحويلية وتتكون من :

- ١ - الزيادة في رأس المال
- ٢ - مساهمة الحكومة
- ٣ - نقص الأصول الثابتة^(٢)
- ٤ - نقص المشروعات تحت التنفيذ^(٣)
- ٥ - نقص المخزون
- ٦ - نقص الاستثمارات المالية

ثالثا - استرداد القروض ويتكون من :

- ١ - النقص في الاقتراض طويل الأجل
- ٢ - النقص في المدينين والأرصدة المدينة
- ٣ - النقص في النقدية بالبتوك والصندوق

(١) يتعين التمييز بين المخصصات التحيلية والمخصصات التي لها طبيعة الاحتياطات فهذه وحدها هي التي تستخدم في تمويل الاستثمارات .
(٢) ، (٣) هذان المنصران يمثلان ما يسمى بتكلفة الاصول للبيع

رابعاً - الاقتراض ويتكون من :

- ١ - الزيادة في القروض طويلة الأجل .
- ٢ - الزيادة في البنوك الدائنة .
- ٣ - الزيادة في الدائنين والأرصدة الدائنة .

ثانياً - الاستخدامات الرأسمالية :

حددت القائمة أوجه الاستخدامات الرأسمالية في مجموعتين رئيسيتين هما الاستخدامات الاستثمارية ، التحولات الرأسمالية .

الاستخدامات الاستثمارية :

عرف النظام الاستخدامات الاستثمارية بأنها « كافة الأموال المستثمرة بالوحدة خلال الفترة المالية في كسل من التكوين الرأسمالي الإجمالي والمشروعات تحت التنفيذ » .

والواقع ان اصطلاح الاستخدامات الاستثمارية الذي استحدثه النظام لا يوجد له نظير في محاسبة الدخل ، فالاصطلاح المصروف في هذه الأخيرة هو « الاستثمار » ويقصد به تكوين رأس المال أى كافة الإضافات التي تتم خلال الفترة المالية الى ثروة الوحدة سواء كانت في هيئة أصول ثابتة أو زيادة في المخزون من الخامات والانتاج التام وغير التام .

ويتضح من تعريف الاستثمار في حسابات الدخل القومي انه ينصب ويقتصر على التكوين العيني لثروة الوحدة ، لذلك لجأ النظام الى استحداث مصطلح الاستخدامات الاستثمارية بفرض واحد وهو التوسع في تعريف الاستثمار بحيث يتضمن الانفاق الاستثماري من دفعات مقدمة واعتمادات مستندية مفتوحة لم يرد مقابلها مبلغ أو خصومات للوحدة ، الى جانب التكوين العيني أو السلمي في الأصول الثابتة (سواء كانت مكتملة ومهيأة للانتاج أو لم تنتهيا بمد) والمخزون .

وفي رأينا انه ما كان يجب التوسع في تعريف الاستثمار على هذا النحو ذلك لأن الدفعات المقدمة والاعتمادات المستندية المفتوحة التي لم يرد مقابلها مبلغ أو خصومات انما تنتمي الى مجموعة الاستخدامات التحويلية .

وعلى أية حال ففي ضوء التعريف الذي وضعه النظام للاستخدامات الاستثمارية نجد انها تتكون من العناصر التالية :

(أ) التكوين الرأسمالي الإجمالي ويشمل :

- ١ - الزيادة في الأصول الثابتة للمشترى جديدة :
 - شاملة الزيادة في قيمة الأرض دون ثمن شرائها .
 - وبدون الرسوم الجمرية .
 - وبدون فوائد التمويل المسابقة على بند التشغيل .
- ٢ - الزيادة في المخزون :
 - بدون الرسوم الجمرية .
- ٣ - الرسوم الجمرية على الإضافات للأصول الثابتة والزيادة في المخزون .

(ب) المشروعات تحت التنفيذ وتشمل :

- ١ - تكوين سلمي (غير شامل ثمن شراء الأراضي والأصول للمشترى قديمة) .
- ٢ - اتفاق استثماري .

ويشور التساؤل للوحة الأولى عن الحكمة من استبعاد ثمن شراء الأرض والأصول المحلية المشتراة قديمة من كل من التكوين الرأسمالي الإجمالي والمشروعات تحت التنفيذ رغم أنها يمثلان في الحقيقة زيادة في الثروة على مستوى الوحدة ذاتها والواقع أن السبب في ذلك يرجع إلى أن الاستثمار على المستوى القومي إنما يمثل ما يطرأ من إضافات على ثروة المجتمع ، وعملية شراء الأراضي وشراء الأصول المحلية القديمة أو القائمة لا يمكن أن تمثل زيادة في ثروة المجتمع وإنما هي في الحقيقة لا تعدو من وجهة النظر القومية كونها نقلا للملكية من وحدة إلى أخرى أو من قطاع إلى آخر .

وطبقا لهذا المفهوم فإن التكوين الرأسمالي الإجمالي فيما يتعلق بالأرض لا يشمل سوى المصروفات الرأسمالية اللازمة لاقتناء الأرض وأعدادها وتجهيزها لغرض الذي اقتنيت من أجله وهو ما عبرت عنه القائمة بامصطلح تهديد أراضي .

ويشور التساؤل أيضا عن السبب في فصل الضرائب والرسوم الجمرية عن الزيادة في الأصول الثابتة والمخزون رغم أنها تمثل جزءا من تكلفة التكوين الرأسمالي الإجمالي سواء على مستوى الوحدة أو على مستوى الاقتصاد القومي ، ويرجع ذلك إلى أغراض إحصائية تحليلية يقصد بها التعرف على التكلفة الحقيقية للسلع الاستثمارية المستوردة دون التأثير بفعل الرسوم الجمرية التي يدخل في نطاق السياسة المالية للدولة منها

يستوجب عزل آثاره وقياس مبداء حتى يمكن رسم هذه السياسة واتخاذ القرارات السليمة. لصالح الاقتصاد القومي وفقا لمتطلبات تخطيطه وتقييمه ، هذا فضلا عن إمكانية التوصل الى حقيقة المعامل الفنية التي يربط بين رأس المال الثابت والانتاج. والمعروف اقتصاديا باسم معامل رأس المال / الانتاج .

وأخيرا فقد يبدو غريبا أن ترد الفوائد السابقة على بدء التشغيل في دليل الميزانية ضمن الحساب العام للأصول الثابتة بينما تستبعد في القائمة من التكوين الرأسمالي الإجمالي ، والسبب في ذلك هو ارتباط تلك الفوائد بشكل مباشر بسياسة تمويل الأصول الثابتة ، ومن ثم فهي تعتبر عبئا تمويليا وليست جزءا من تكلفة الاستثمار ، وبهذا يمكن قياس افتاجية رأس المال الثابت على أساس واحد في كل الوحدات سواء التي تمسول استثمارات برأسمالها المملوك أو التي تمولها بالاقتراض .

التحويلات الرأسمالية :

عرف النظام التحويلات الرأسمالية بأنها الاستخدامات الرأسمالية للوحدة خلال الفترة المالية مطروحا منها كل من التكوين الرأسمالي والمشتريات تحت التنفيذ وحده عناصر هذه التحويلات فيما يلي :

- الزيادة في ثمن شراء الأصول القديمة .
- الزيادة في ثمن شراء الأرض .
- الزيادة في الفوائد السابقة على بدء التشغيل .
- الزيادة في الاقتراض طويل الأجل .
- الزيادة في الاستثمارات المالية .
- الزيادة في المدينين والحسابات المدينة .
- الزيادة في التقديرات بالبنوك والصندوق .
- الزيادة في الميزن المرحل (أى حسابات العام) .
- النقص في القروض طويلة الأجل .
- النقص في البنوك الدائنة .
- النقص في الدائنين والحسابات الدائنة .
- النقص في الاحتياطيات والمخصصات .

ويتضح من التعريف السالف أن النظام يعتبر التحويلات الرأسمالية هي كل التصرفات المالية للوحدة التي لا ينجم عنها استثمار حقيقي على المستوى القومي ، ولا اعتراض من حيث المبدأ على هذا المفهوم للتحويلات

الراسمالية غير أن هذه التحويلات - طبقا للتعريف الذى أوردناه في الفصل الثالث - لا تتضمن كافة العناصر التى عندها النظام ، وإنما يجب أن تستبعد منها العناصر التى تمثل الاقتراض والعناصر التى تمثل استرداد القروض وتنشأ مجموعة خاصة بكل منهما •

إعادة تبويب الاستخدامات الراسمالية :

وفقا لمقترحاتنا السالفة يمكن إعادة تبويب الاستخدامات الراسمالية على هذا النحو :

أولاً - الاستثمارات :

١ - التكوين الراسمالي الإجمالي الثابت ويشمل :

(أ) الإضافات للأصول الثابتة (مشترلة جديدة) (١) •

(ب) الإضافات إلى المشروعات تحت التنفيذ (تكوين سلعى فقط) •

٢ - الزيادة في المخزون (٢) •

٣ - الرسوم الجمركية على الإضافات للأصول الثابتة والمخزون •

ثانياً - الاستخدامات التحويلية :

١ - الزيادة في الانفاق الاستثمارى •

(أ) المدفوعات المقدمة •

(ب) الاعتمادات المستندية لشراء أصول ثابتة •

٢ - ثمن الأراضي - الأصول المشتركة قديمة - الفوائد السابقة على بدء التشغيل •

٣ - نقص الاحتياطيات والمخصصات •

٤ - العجز الجارى •

(١) تشمل الاستثمارات على مستوى المشروع ثمن الأرض والأصول القائمة •

(٢) من وجهة نظر وزارتي التخطيط والمالية لا تدخل الزيادة في المخزون ضمن الاستثمارات وإنما ضمن الاستخدامات التحويلية. فيما عدا الحد الأدنى من المخزون الذى يمثل جزءاً من المال العامل عند تأسيس المشروع الجديد •

ثالثاً - سداد القروض :

- ١ - النقص في القروض طويلة الأجل .
- ٢ - النقص في البنوك الدائنة .
- ٣ - النقص في المدينين والأرصدة الدائنة .

رابعاً - الاقراض :

- ١ - الزيادة في الاقراض طويل الأجل .
- ٢ - الزيادة في الاستثمارات المالية .
- ٣ - الزيادة في المدينين والحسابات المدينة .
- ٤ - الزيادة في النقدية بالبنوك والصندوق .

كيفية اعداد القائمة :

يتم اعداد القائمة عن فترة مالية معينة باستخراج الفروق او التغيرات بين ارصدة الميزانية المعدة في نهاية هذه الفترة وارصدة الميزانية المعدة في نهاية الفترة السابقة ، ومن الواضح ان الفروق او التغيرات بين ارصدة الميزانيتين سيكون بعضها موجبا وبعضها الآخر سالبا ، الأمر الذي يقتضي تحويل الفروق او التغيرات ذات الإشارة السالبة الى فروق او تغيرات ذات إشارة موجبة ، ويتم ذلك بنقلها من الجانب الذي تظهر فيه الى الجانب الآخر بمعنى أنه اذا ظهر تغير بالسالب في أحد الأرصدة كالمدينين مثلا فانه يجب نقل التغير بإشارة موجبة الى جانب التغيرات الموجبة في ارصدة الخصوم . وبالعكس اذا ظهر تغير بالسالب في أحد ارصدة الخصوم مثل القروض طويلة الأجل فانه يتعين نقله بإشارة موجبة الى جانب التغيرات الموجبة في ارصدة الأصول .

والسبب في عملية نقل التغيرات السالبة الى الجانب الآخر هو ان نقص ارصدة المدينين في المثل الذي ضربناه سالفا انما يعنى في حقيقته استرداد للقروض القصيرة التي سبق الوحدة أن منحتها للغير ، وعملية استرداد القروض تعنى تحقيق مورد مالى للوحدة ، كذلك فان نقص ارصدة القروض طويلة الأجل يعنى في حقيقته سدادا للاقساط المستحقة على الوحدة ، وعملية السداد تمثل وجها من أوجه الاستخدامات .

فالقاعدة العامة التي تحكم القائمة كما سبق ان اوضحناها هي ان استخداماتها تتكون من كل زيادة في الأصول وكل نقص في الخصوم ، في حين ان مواردها تتكون من كل زيادة في الخصوم وكل نقص في الأصول .

فإذا ما استخرجت التغيرات في الأرصدة وتم تحويل السالب منها إلى الجانب الآخر يجرى تبويب هذه التغيرات وفقاً لتتضمنه القائمة من استخدامات استثمارية وتحويلات رأسمالية في جانب الاستخدامات ، وتمويل ذاتي وسيولة وقروض ومساهمة في جانب الموارد .

وفيما يلي مثال رقمي يوضح خطوات إعداد القائمة :

الخطوة الأولى : استخراج التغير في الأرصدة .

الخطوة الثانية : نقل التغيرات السالبة إلى الجانب الآخر .

الخطوة الثالثة : تبويب التغيرات وفقاً لشكل القائمة .

المطهرة الأولى : استمخراج التغير في الارصدة :

البيان	التغير في الارصدة	الارصدة في تاريخ		البيان	التغير في الارصدة	الارصدة في تاريخ	
		٧٩-١٢-٣١	٧٨-١٢-٣١			٧٩-١٢-٣١	٧٨-١٢-٣١
رأس المال	-	١٨٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠	اراضي	٣٢٠٠	٣٨٢٠٠	٣٥٠٠٠
احتياطيات	١١٠٠٠	٣١٧٠٠٠	٣٠٩٠٠٠	باني وانعكاسات ومرتق و طرق	١٢٢٠٠	١٤٥٩٠٠	١٣٣٤٠٠
مخصصات	٢٧٠٠	١٠٥٠٠٠	١٠٢٣٠٠	آلات ومعدات	(١٧١٠٠)	٣٥٩٧٠٠	٣٧٦٨٠٠
قروض طويلة الاجل	(٢٥٠٠)	٨٠٠٠	١٠٥٠٠	وسائل نقل وانتقال	٥٣٠٠	١٥٣٠٠	١٠٠٠٠
بنوك دائنة	-	-	-	عدد وأدوات	-	٢٠٠٠	٢٠٠٠
دائنين	(٩٠٠)	٤٨٢٠٠	٤٩١٠٠	أثاث ومعدات مكاتب	٣٠٠	٢١٩٠٠	٢١٦٠٠
حسابات دائنة مختلفة	٦٣٠٠	٧٢١٠٠	٥٦٨٠٠	نفقات إيرادية مؤجلة	-	٧٠٠٠	٧٠٠٠
				مشروعات تحت التنفيذ	(١٦٦٠٠)	٨٤٠٠	٢٥٠٠٠
				مخزونات	٣٤٩٠٠	٨٣٢٠٠	٤٨٣٠٠
				إقراض طويل الاجل	-	-	-
				استثمارات مالية	٢١٠٠	٧٥٠٠	٥٤٠٠
				مدينون	(٤٣٠٠)	١٩٤٠٠	٢٣٧٠٠
				حسابات مدينة مختلفة	٨٠٠	١٨١٠٠	١٧٣٠٠
				تقنية بالصنوبر والبنوك	(٤٧٠٠)	٤٠٠٠	٨٢٠٠
				المجموع المرحل	-	-	-
	١٦٦٠٠	٧٣٠٣٠٠	٧١٣٧٠٠		١٦٦٠٠	٧٣٠٣٠٠	٧١٣٧٠٠

ملاحظات : ١- وضعت التغيرات المالية بين قوسين .

٢- وردت الحسابات في هذا المائال على مستوى اجمالي بقصد الإيضاح أما في الواقع الممل فيبيع التفصيل الخاص بتدوير القاذرة.

الخطوة الثانية - نقل التغيرات السالبة الى الجانب الآخر :

بيان	التغير في الأرصدة	بيان	التغير في الأرصدة
احتياطيات	١١٠٠٠	أراضي	٣٢٠٠
مخصصات	٢٧٠٠	مبانى وإنشاءات	١٢٢٠٠
حسابات دائنة مختلفة	٦٣٠٠	وسائل نقل	٥٣٠٠
آلات ومعدات مبيعة (هـ)	١٧١٠٠	أثاث ومعدات ومكاتب	٣٠٠
مشروعات تحت التنفيذ	١٦٦٠٠	مخزون	٣٤٩٠٠
مدنيون	٤٣٠٠	استثمارات مالية	٢١٠٠
نقدية بالصندوق والبنوك	٤٢٠٠	حسابات مدينة مختلفة	٨٠٠
		قروض طويلة الأجل	٢٥٠٠
		دائنون	٩٠٠
	٦٢٢٠٠		٦٢٢٠٠

الخطوة الثالثة - تبويب التغيرات وفقا لشكل القائمة :

في هذه الخطوة يتم تبويب التغيرات التي اظهرتها الخطوة الثانية وفقا لشكل قائمة الاستخدامات والموارد الرأسمالية .

مشاكل اعداد القائمة :

١ - مشكلة إبراز الاضافات الى الأصول الثابتة على حقيقتها :

أوضحنا ان القائمة تصور التغير في الأرصدة وهذا معناه أنها تقيس الاضافات الى الأصول الثابتة مخصصا منها تكلفة الأصول التي تم بيعها خلال الفترة أى أنها لا تظهر الاضافات على حقيقتها .

✳ تمثل التغيرات السالبة التي نقلت من الجانب الآخر .

ولايضاح هذه للمشكلة تصور حساب الأصول الثابتة في الحالات
الثلث التالية :

(الحالة أ) ح / الأصول الثابتة

جنيه		جنيه	
١٠٠٠٠	الرصيد في ١-١-١٩٧٩	٢٠٠٠	المبيعات خلال العام بالتكلفة
٧٣٠٠	الإضافات خلال العام	١٥٣٠٠	الرصيد في ٣١-١٢-١٩٧٩
١٧٣٠٠		١٧٣٠٠	

وفي هذه الحالة نجد أن الفرق بين الرصيدين وهو ٥٣٠٠ جنيه لا يمثل
غير صافي الإضافات إلى الأصول الثابتة .

(الحالة ب) ح / الأصول الثابتة

جنيه		جنيه	
١٠٠٠٠	الرصيد في ١-١-١٩٧٩	٨٣٠٠	المبيعات خلال العام بالتكلفة
٧٣٠٠	الإضافات خلال العام	٩٠٠٠	الرصيد في ٣١-١٢-٧٩
١٧٣٠٠		١٧٣٠٠	

وفي هذه الحالة فإن مقارنة الرصيدين تظهر نقصا في الأصول مقداره
١٠٠٠ جنيه والحقيقة أن الإضافات التي تمت مقدارها ٧٣٠٠ جنيه .

(م ١٠ - النظام المحاسبي)

(الحالة ج) - ح / الأصول الثابتة

جنيه		إ. جنيه	
١٠٠٠٠	الرصيد في ١-١-١٩٧٩	٧٣٠٠	المبيعات خلال العام
٧٣٠٠	الإضافات خلال العام	١٠٠٠٠	بالتكلفة الرصيد في ٣١-١٢-٧٩
١٧٣٠٠		١٧٣٠٠	

أما في هذه الحالة فلا يوجد تغير بين الرصيدين إذ تساوت المبيعات مع ما تم من إضافات خلال الفترة .

وعلاجا لهذه المشكلة فإنه يتعين عند إعداد القائمة استخراج تكلفة الأصول المباعة خلال الفترة . وإظهارها في جانب الموارد ، وفي نفس الوقت تعلى على حسابات الأصول الثابتة المخصصة في جانب الاستخدمات . وبهذا الإجراء يمكن قياس حقيقة الإضافات إلى الأصول الثابتة خلال الفترة .

٢ - مشكلة النقص في قيمة المشروعات تحت التنفيذ :

من المسلم به أن الإضافات إلى قيمة المشروعات تحت التنفيذ شأنها شأن الإضافات إلى الأصول الثابتة ينبغي أن تظهر على حقيقتها في القائمة بمعنى أن جملة الإضافات إلى هذه المشروعات تظهر في جانب الاستخدمات بينما يظهر النقص في رصيدها في جانب الموارد .

ويلاحظ أن هذا النقص لا ينجم عادة عن البيع (باستثناء حالة الوحدات المشتغلة بتمهيد الأراضي إذ كثيراً ما يحدث أن تقوم هذه الوحدات ببيع أراضي التقسيم قبل استكمال مرافقها) ، وفيما عدا ذلك ينشأ النقص في قيمة المشروعات تحت التنفيذ نتيجة اكتمالها وتمهيتها للإنتاج ، ومن ثم تخويلها إلى حساب الأصول الثابتة .

ولما كان من المقرر ألا يتم إثبات شراء أى أصل من الأصول الثابتة مباشرة في حسابات الأصول قبل إثباته في حساب المشروعات تحت التنفيذ فإنه يترتب على ذلك أن أى نقص في رصيد هذا الحساب إنما يعادل الزيادة في رصيد حساب الأصول الثابتة أو الإضافات إليها .

فإذا افترضنا أن إحدى الوحدات الاقتصادية أضافت ما قيمته ١٥٠٠٠ جنيه للمشروعات تحت التنفيذ خلال إحدى الفترات المالية ، فإن هذا المبلغ يظهر ضمن الاستخدامات الاستثمارية في القائمة (التى تصممها الوحدة عن هذه الفترة وتحسب استثماراً على المستوى القومى أيضاً) .

وفي الفترة التالية إذا استكملت هذه المشروعات فإنها تضاف الى حسابات الأصول الثابتة (وتستبعد من حساب المشروعات تحت التنفيذ) وتظهر مرة أخرى ضمن مجموعة الاستخدامات الاستثمارية (تكهوين وإسالي) في قائمة الوحدة عن هذه الفترة أيضاً .

وتلانياً للزواج في حساب الاستثمارات على المستوى القومى يطرح النقص في قيمة المشروعات تحت التنفيذ من الزيادة في قيمة الأصول الثابتة .

ويعنى ذلك أن الاستثمار القومى يحسب مرة واحدة عند تحققه في الفترة الأولى .

٣ - مشكلة تحليل الإضافات الى الأصول الثابتة :

سبق أن ذكرنا أن الإضافات الى الأصول الثابتة وإن كانت تتميز باستثماراً على مستوى الوحدة إلا أنها على المستوى القومى يجب التمييز فيها بين الإضافات الناجمة عن شراء أصول قديمة أو قائمة (وهو ما يعتبر تحويلاً رأسمالياً أو نقلاً للملكية) وبين الإضافات الناجمة عن شراء أصول جديدة .

لذلك يجب أن يراعى عند إعداد القائمة تحليل تلك الإضافات بحيث تدخل الإضافات الناجمة عن شراء الأصول الجديدة أو عمليات تمهيد الأرض واستصلاحها ضمن مجموعة الاستخدامات الاستثمارية ، وتدخل الإضافات الناجمة عن شراء أصول قديمة وكذا ثمن شراء الأرض والقوائد السابقة على بدء التشغيل ضمن مجموعة التحويلات الرأسمالية .

٤ - اثر عمليات بيع الأصول الثابتة على القائمة :

يترتب على عمليات بيع الأصول الثابتة الآثار التالية :

- (أ) تظهر تكلفة هذه الأصول المباعة كأحد الموارد المسالبة .
 - (ب) يظهر ثمن بيع الأصول كاستخدام اما في شكل زيادة في النقدية بالبنوك او الصندوق واما في شكل زيادة في المدينين .
 - (ج) يظهر نقص مخصص إهلاك هذه الأصول كوجه من أوجه الاستخدام ضمن مجموعة التحويلات الرأسمالية .
 - (د) لا يظهر ما ينتج عن عمليات البيع من أرباح أو خسائر رأسمالية على وجه القائمة لأنها ترحل الى حساب العمليات الجارية ، وتؤثر بالزيادة أو النقص على الرصيد المرحل الى الميزانية .
- وفيما يلي مثال رقمي لشرح تلك الآثار :

نفرض أن رصيد حساب آلات ومعدات في ١ - ١ - ١٩٧٩ مقداره ١٠٠٠ جنيه وأن رصيد حساب مخصص الإهلاك المتعلق بهذه الآلات مقداره ٨٠٠ جنيه أي أن صافي القيمة الختارية للآلات هو ٢٠٠ جنيه ، وبافتراض الحاليتين التاليتين :

الحالة الأولى : أن هذا الأصل قد بيع نقداً بمبلغ ٣٠٠ جنيه (أي أن الوحدة حققت أرباحاً رأسمالية قيمتها ١٠٠ جنيه) فإن قائمة الموارد والاستخدامات تظهر كما يلي :

القائمة (قبل نقل الأرصدة المسالبة)

جنيه	آلات	جنيه
١٠٠٠ -	٨٠٠ -	مخصص إهلاك
٣٠٠ +	١٠٠ +	احتياطات أخرى
		(أرباح رأسمالية)
٧٠٠ -		

(القائمة (بعد التعديل)

جنيه	زيادة التقديـة	جنيه	احتياطات أخرى (أرباح رأسمالية)
٣٠٠		١٠٠	
٨٠٠	نقص محصـص الإهلاك	١٠٠٠	تكلفة أصول مباعـة
١١٠٠		١١٠٠	

الحالة الثانية : أن هذا الأصل قد بيع بمبلغ ١٠٠٠ جنيه (أى أن الوحدة حققت خسائر رأسمالية قيمتها ١٠٠ جنيه) فإن القيمة تظهر كما يلي :

(القائمة (قبل التعديل)

جنيه	آلات	جنيه	محـصـص إهلاك
١٠٠٠ -		٨٠٠ -	
١٠٠ +	تقديـة		
١٠٠ +	(خسائر رأسمالية)		
٨٠٠ -		٨٠٠ -	

(القائمة (بعد التعديل)

جنيه	زيادة التقديـة	جنيه	تكلفة أصول مباعـة
١٠٠		١٠٠٠	
٨٠٠	نقص محصـص الإهلاك		
١٠٠	(خسائر رأسمالية)		
١٠٠٠		١٠٠٠	

ونلاحظ أننا أظهرنا في القائمة الأرباح والخسائر الرأسمالية وذلك بفرض التبسيط وإيضاح توازن جانبي القائمة في هذا المثال ، أما في الواقع

العملى فان هذا التوازن يتم بتفاعل رصيد العمليات الجارية - بعد تأثره بالأرباح والخسائر الرأسمالية - مع حسابات الميزانية ، ومن ثم لا تظهر قيمة هذه الأرباح او الخسائر الرأسمالية صراحة كأحد بنود القائمة •

هـ - مشكلة الظاهر الاقراض على حقيقته :

سبق ان اوضحنا في المشكلة الأولى كيف ان القائمة تصور التغير في الأرصدة وبالتالي تقيس صافي الإضافات الى الأصول الثابتة •

وبالمثل فان القائمة لا تظهر عمليات الاقتراض والاقتراض في جملتهما وإنما تظهر صافيهما •

فاذا اريد قياس اجمالى هذه العمليات فانه يمكن إدراج حركة حسابات الاقتراض والاقتراض كموارد واستخدامات رأسمالية بدلا من قياسها بالتغير في أرصدها •

الفصل الثامن

(تابع) الموازنة التخطيطية المالية

حساب العمليات الجارية

طبيعة الحساب وأسس تبويه :

ذكرنا في الفصل الثالث أن حساب العمليات الجارية يتمشى مع معادلة الدخل ويتصف بسماتها العامة ، والواقع أنه عبارة عن ادماج حسابى «الانتاج» والتخصيص ، في حساب واحد ، فهو يعبر عن النشاط الانتاجى الذى تزاوله الوحدة بحيث يبرز مواردها المتولدة من هذا النشاط والاعباء المختلفة التى تتحملها لتحقيق هذه الموارد ، وهذه هي المرحلة الاولى من الحساب التى تقابل حساب الانتاج ، كذلك فإنه يعبر أيضا عن كيفية تصرف الوحدة في الفائض المتولد من هذا النشاط الانتاجى والايرادات التى تحققت من أوجه نشاط أخرى فرعية ، وهذه هي مرحلته الثانية التى تقابل حساب التخصيص .

وجدير بالذكر أن انتاج الوحدة الذى يصوره هذا الحساب إنما يقصد به الانتاج في معناه الاقتصادى الواسع ، بمعنى خلق القيم أو الاضافة اليها بغض النظر عن استخدامها سواء في أغراض المتاجرة بها أو في أغراض التكوين الرأسمالى للوحدة ذاتها .

لذلك فإن العناصر المختلفة لاعباء العملية الانتاجية إنما تشمل أعباء الانتاج لأغراض المتاجرة وأغراض التكوين الرأسمالى في آن واحد ، بينما تميز موارد الحساب بين قيمة الانتاج المخصص للبيع وقيمة الانتاج المخصص للتكوين الرأسمالى الذى أطلق عليه اسم « مشغولات داخلية تامة بالتكلفة » . وتمشيا مع طبيعة هذا الحساب قسمت موارد مرحلته الاولى الى إيرادات النشاط الجارى وإعانات الانتاج والتصدير حتى يمكن قياس قيمة الانتاج (بسعر السوق) بينما قسمت استخدامات هذه المرحلة بين الاستهلاك الوسيط من جانب وعوائد عوامل الانتاج من جانب آخر وذلك حتى يمكن قياس السلع والخدمات اللازمة لهذا الانتاج كما يمكن قياس مختلف البخل المتولدة من العملية الانتاجية (أى القيمة المضافة) .

أما مرحلته الثانية فقد اشتملت من ناحية على الإيرادات الناجمة عن غير العمليات الإنتاجية فضلا عن فائض العمليات الجارية ، ومن ناحية أخرى أوضحت أوجه الاستخدامات المختلفة لهذه الموارد من تحويلات وتوزيعات ومخزونات .

ويتضح مما سلف أن القاعدة التي حكمت تبويب عناصر هذا الحساب هي قاعدة تصنيف المعاملات الاقتصادية بحسب موضوعها أو طبيعتها ، فبويت عناصره سسواء في جانب الموارد أو الاستخدامات بحيث يعبر كل منها عن نوع من أنواع المعاملات ، فالانتاج والاستهلاك الوسيط يعبران عن المعاملات المتعلقة ببيع وشراء السلع والخدمات ، والأجور والفوائد والأجارات والفائض تعبر عن المعاملات المتعلقة بالدخول ، بينما الضرائب (سلبية ودخلية) والتعويضات والهيون المضمومة ... الخ . تعبر عن التحويلات .

وقد خرج النظام عن هذه القاعدة في معالجته لكل من المزايا العينية ، ومعدل مصروفات الصيانة ، إذ انتهج في معالجتها قاعدة تبويب للمصروفات بحسب وظيفتها ، بمعنى أنه قضي بتحديد تكلفتها عن طريق إنشاء حساب مستقل لكل منها يتم فيه تجميع عناصر تكلفتها المختلفة من أجور ومستلزمات سلبية وخدمية ومصروفات تحويلية جارية .

وقد ترتب على ذلك أن عناصر الاستخدامات في حساب العمليات الجارية أصبحت لا تمثل حقيقة الاتفاق عليها خلال الفترة ، فحساب الأجور النقدية مثلا أصبح لا يعبر عن جملة الأجور المدفوعة نقدا للمعاملين بالوحدة وإنما يقل بمقدار أجور المشتغلين في مراكز الخدمات الاجتماعية ومراكز الصيانة وكذلك فيما يتعلق بحسابات المستلزمات السلبية والخدمية والتحويلات الجارية الخاصة بهذه المراكز ، ومستعرض تفصيلا فيما بعد لمزايا وعيوب الطريقة التي انتهجها النظام في معالجة هذين المنصيرين .

المفهوم الاقتصادي لعناصر الحساب :

إيرادات النشاط الجارى :

١ - إيرادات النشاط الجارى هي الاسم الذى أطلقه النظام على ما يعرف في محاسبة الدخل القومى بقيمة الانتاج الإجمالى بسعر السوق .

وتختلف طريقة قياس الانتاج تبعا لاختلاف النشاط الاقتصادى الذى تزاوله الوحدة ، وقد حاول النظام أن يمدد على وجه الحساب قيمة الانتاج في أوجه النشاط المختلفة ، فمزج عناصر أو مكونات الانتاج في قطاع

الصناعة مع مكوناته في القطاعات الأخرى كالزراعة والمقاولات والخدمات وغيرها وذلك بإطلاق مسميات عامة على تلك العناصر والمكونات . وقد أدى ذلك الى لبس في الفهم وصعوبة في قياس قيمة الانتاج وتحديد مكوناته في كل نشاط .

غير أن النظام تدارك هذا الوضع فأورد في شرح الدليل تعريفا ليرادات النشاط الجاري وتحديد قيمتها والعناصر المكونة لها في كل نشاط على حدة . وبذلك أصبح من اليسور على الوحدة أن تحدد قيمة الانتاج الإجمالي بسعر السوق على وجه حساب العمليات الجارية .

٢ - تقاس قيمة الانتاج السلمي (بوجه عام) خلال اية فترة مالية بقيمة المبيعات مضافا اليها المخزون من الانتاج التام في آخر السنة ومطروحا منها هذا المخزون في أول السنة . وبعبارة أخرى فإن الانتاج السلمي يعادل قيمة المبيعات مضافا اليها التغير في قيمة المخزون من الانتاج التام سواء كان هذا التغير موجبا أو سالبا .

أي أن الانتاج السلمي (بوجه عام) :

$$= \text{المبيعات} + \text{مخزون آخر السنة} - \text{مخزون أول السنة}$$

وبعبارة أخرى فهو = المبيعات + التغير في المخزون .

٣ - ونظرا لضخامة حجم وقيمة التغير في مخزون الانتاج غير التام والأعمال تحت التنفيذ في بعض الأنشطة الاقتصادية مثل المقاولات وبناء السفن ، فقد اقتضى الأمر أن يكون هذا العنصر احد مكونات إيرادات النشاط الجاري .

٤ - تقيس حسابات الدخل القومي قيمة الانتاج الإجمالي بسعر السوق (بسعر البيع) ، ولذلك اقتضى الأمر تقييم التغير في مخزون الانتاج التام بسعر التكلفة أولا ، وذلك تمشيا مع قواعد المحاسبة المالية للوصول الى حقيقة الربح الذي حققته الوحدة ، ثم حساب الفرق بين تقييم التغير في هذا المخزون بسعر البيع وتقييمه بسعر التكلفة ، حتى يمكن للمحاسب الاقتصادي ان يقيس الانتاج بسعر السوق هذا مع ملاحظة أن فرق التقييم قد أضيف الى جانب الحساب حتى لا تختل نتائج عمليات الوحدة .

٥ - ان إيرادات النشاط الجاري التي تمثل قيمة الانتاج في نشاط التجارة هي عبارة عن قيمة الخدمة التي تؤديها التجارة ، وتقاس هذه القيمة بالفرق بين قيمة المبيعات ومخزون آخر السنة من جانب وقيمة المشتريات ومخزون أول السنة من جانب آخر .

أي أن انتاج نشاط التجارة :

$$= \text{المبيعات} + \text{مخزون آخر السنة} - \text{المشتريات} + \text{مخزون أول السنة}$$

وبعبارة أخرى فهو = (المبيعات + التغير في المخزون) - المشتريات .
ولكن النظام لم يأخذ بهذا التعريف إذ ابرز المبيعات والتغير في المخزون في جانب الموارد من حساب العمليات الجارية بينما ظهرت المشتريات (بفرض البيع) في جانب الاستخدمات .

وكانت الضرورة الحتمية التي اقتضت هذا الوضع هي وجود كثير من الهيئات العامة التي تزاوِل بنفسها نشاطا اقتصاديا (مثل هيئة البترول وهيئة السلع التموينية) وتطلب من الخزانة العامة اعتمادات مالية لتمويل مشترياتها الأمر الذي يتعين معه إبراز قيمة هذه المشتريات في جانب الاستخدمات حتى تتحدد التزامات الخزانة على حقيقتها سنويا .

وغني عن البيان أن التوصل إلى حقيقة الإنتاج في نشاط التجارة سيقتضي طرح قيمة المشتريات بفرض البيع من قيمة المبيعات والتغير في مخزون هذه البضائع .

وقد أضيف فرق تقييم التغير في مخزون البضائع بفرض البيع إلى جانبي الحساب تحقيقا لفرض قياس قيمة إنتاج التجارة بسعر السوق .

٦- تمشيا مع التعريف الاقتصادي الواسع للإنتاج باعتباره خلقا للقيم أو إضافة إليها بغض النظر عن استخدامها سواء في أغراض الاستخدام الذاتي داخل الوحدة نفسها ، أو بفرض البيع للغير اعتبر النظام للمشغولات الداخلية أحد مكونات إيرادات النشاط الجارى للوحدة .

وقد جاء تعريفه^(١) للمشغولات الداخلية التامة متمشيا - إلى حد ما - مع هذا المفهوم حينما نص على أنها تمثل إنتاج الوحدة من الأصول لا بقصد البيع للغير وإنما بقصد الاستهلاك الذاتي في العمليات الرأسمالية بدلا من إسنادها للغير .

أما المشغولات الداخلية غير التامة فلم يتعرض النظام لكيفية معالجتها في الحسابات ، وفي تقديرنا أنه يجب أن تعالج باعتبارها إنتاجا غير تام وأعمالا تحت التنفيذ .

٧ - نص النظام في تعريفه لقيمة المبيعات الفعلية على أنها لا تتضمن اعانات الإنتاج والتصدير ورسوم الإنتاج ، ورسوم المبيعات .

ومن الطبيعي ألا تتضمن قيمة المبيعات اعانات الإنتاج والتصدير الممنوحة من الدولة حيث أفرد لها بنودا مستقلة تساما عن إيرادات النشاط الجارى في الدليل المحاسبي ، أما خصم رسوم الإنتاج ورسوم

(١) راجع ملاحظتنا على هذا التعريف في الفصل الحادى والعشرين .

المبيعات (والادراج ان يكون المقصود بالاخيرة هو حصيلة الخزائنة او رسم الاستهلاك) من قيمة المبيعات ، فمعناه الاخلال اخلاصا جسيما بمبدأ تقييم الانتاج بسعر السوق ، وذلك لان أية سلعة عندما تباع في السوق لا بد وان يكون قد دخل في مكونات ثمنها جميع الضرائب والرسوم السلعية سواء كانت مفروضة على المستلزمات المستخدمة في انتاجها (الرسوم الجمركية في حالة استيراد الوحدة لهذه المستلزمات مباشرة) او كانت مفروضة على السلعة ذاتها بمجرد ان يتم تصنيعها (رسوم الانتاج) او كانت مفروضة على السلعة عندما يتم بيعها (ضريبة المبيعات او حصيلة الخزائنة او رسم الاستهلاك) .

وخلاصة القول في هذا الشأن انه طبقا لما قضي به النظام يتعين عند تحديد قيمة المبيعات الفعلية ان يكون ثمن بيع المنتجات تسليم مخازن الوحدة البائعة متضمنا لكافة الضرائب والرسوم السلعية التي ترد قيمتها ضمن عناصر المصروفات التحويلية في جانب الاستخدامات من حساب العمليات الجارية .

٨ - يقضي النظام بان تخصص من اجمالي مبيعات السنة المردودات الداخلة من مبيعات السنوات السابقة والمرتبجات من مبيعات نفس السنة ، والفرض من ذلك هو تجنب ظهور هذه المردودات وللمرتبجات في جانب الاستخدامات من حساب العمليات الجارية لانها لا تمثل استخداما حقيقيا ، فهي لا يمكن اعتبارها استهلاكاً بسيطاً (مستلزمات انتاج) كما لا يمكن اعتبارها مشتريات بفرض البيع او عائدا لعوامل الانتاج .

اما الخصم المسموح به فلا يوجد مبرر نظري لخصم قيمته من المبيعات اذ كان يمكن ادراجه في جانب الاستخدامات من الحساب باعتباره شكلا من اشكال الفوائد المدينة .

٩ - ينص النظام على خصم مصاريف النقل للخارج من اجمالي قيمة المبيعات وذلك حتى تكون قيمتها محددة على اساس سعر البيع تسليم مخازن الوحدة المنتجة (البائعة) ، وفي رأينا ان هذا الاساس هو افضل الاسس التي يمكن اتباعها في تقييم الانتاج الاجمالي بسعر السوق اذ انه يفصل في حسابات الوحدة للنتيجة قيمة خدمة النقل (باعتبارها خدمات مبيعة)^(١) عن قيمة انتاجها السلسلي ، وفي نفس الوقت تظهر قيمة هذه الخدمة في حسابات الوحدة المستخدمة (المشتري) باعتبارها مستلزمات خدمية ، وبذلك يسهل احصائيا حصر وقياس قيمة خدمات قطاع النقل

(١) هذا بالفراض استخدام الوحدة المنتجة لاسطولها في النقل للخارج، اما اذا استخدمت في ذلك وسائل الغير فانها في هذه الحالة لا تؤدي خدمة النقل وانما تعتبر وسيطا بين المشتري لمنتجاتها وقطاع النقل (انظر المعالجة المفترية لهذا الموضوع في الفصل السادس عشر) .

من ناحية وتوزيعها على مختلف القطاعات الاقتصادية المستخلصة من ناحية أخرى .

١٠ - اضاف النظام الهدايا والعينات والتالف الى اجمالي مبيعات السنة وذلك لانها تمثل انتاجا حقيقيا للوحدة تم التصرف فيه اما بمقابل في حالة التلف واما بدون مقابل في حالة الهدايا والعينات ، هذا من ناحية ومن ناحية اخرى فان اثبات قيمة هذه العناصر في جانب الموارد ضمن المبيعات ضرورة لامناس منها لمقابلة عناصر تكلفتها الواردة في جانب الاستخدامات .

ويترتب على هذا الوضع ان يكون فائض العمليات الجارية (وصيد المرحلة الاولى من الحساب) معبرا تعبيرا صحيحا عن نتيجة النشاط الانتاجي وهو امر له اهميته في تقييم الاداء ، غير انه نظرا لتضخم فائض العمليات الجارية بقيمة ما تم التصرف فيه من انتاج تام دون مقابل ، لذلك كان من المحتم ان يخصم من هذا الفائض قيمة الهدايا والعينات فقضي النظام بطرحها من اجمالي المبيعات وفي رايانا انه يمكن افراد حساب خاص لها لحسن المستلزمات السلعية .

الاجور :

يقسم النظام الاجور الى اجور نقدية ، وعينية ، وتأمينات اجتماعية ، والعبرة من هذا التقسيم ان الاجور النقدية تمثل القسط الاكبر من دخول القطاع العائلي التي يتعين قياسها لتحديد حجم الطلب النهائي لهذا القطاع على السلع والخدمات من ناحية وتحديد مدفوعاته التحويلية ومدخراته من ناحية اخرى ، هذا بينما تعتبر الاجور العينية دخلا حقيقيا لهذا القطاع يتمثل في استهلاك ما يقدمه قطاع الاعمال من اغذية وملابس وسكن وانتقال وغيرها من السلع والخدمات .

اما التأمينات الاجتماعية فيتميز فصلها عن المنصرين السابقين لانها في الحقيقة اجور مؤجلة الدفع تحول للقطاع العائلي في سنوات تالية في شكل معاشات ، هذا فضلا عن كونها مدخرات اجبارية للقطاع العائلي تصب مباشرة في موارد قطاع الوسطاء للمالين وتعتبر مصدرا رئيسيا لتمويل استثمارات الخطة .

ومن الواضح ان تجميع اجور العاملين بمختلف مراكز الوحدة الاقتصادية في منطقة واحدة وتقسيمها الى هذه الانواع الثلاثة ، انما يتمشي تماما مع

قاعدة تبويب المعاملات الاقتصادية طبقا لموضوعها او طبيعتها . غير ان النظام خرج عن هذه القاعدة حينما استبعد الاجور النقدية والتأمينات الاجتماعية الخاصة بالعاملين في مراكز الخدمات الاجتماعية من حساباتها النوعية و اضافها الى الاجور المينية ، ولم يكن يستهدف من ذلك سوى التوصل الى تكلفة هذه الخدمات .

والواقع ان تحقيق هذا الغرض قد اخل بالتقسيم الموضوعي للاجور والهدف المرجو من ورائه ، اذ لم يعد حساب الاجور النقدية يمثل حقيقة تلك الاجور في الوحدات الاقتصادية لانه لا يشمل الاجور النقدية للمعاملين في مراكز الخدمات الاجتماعية ، وكذلك الحال بالنسبة لحساب التامينات الاجتماعية .

وعلى اية حال فان النظام قد تدارك هذا الخلل عن طريق الزامه الوحدة الاقتصادية باسلاك سجلات احصائية لحصر الاجور النقدية والتأمينات الاجتماعية .

الاستثمارات السلبية والخدمية :

١ - المستثمارات السلبية والخدمية هي ما يعبر عنه في محاسبة الدخل القومي بالاستهلاك الوسيط ، اي السلع والخدمات اللازمة لمباشرة العمليات الانتاجية ذاتها فضلا عن السلع والخدمات اللازمة لتنظيم وادارة هذه العمليات .

ويتضح من هذا التعريف ان السلع والخدمات التي تستهلكها الوحدة الاقتصادية انما يتم تجميعها في منطقة واحدة من حساب العمليات الجارية بغض النظر عن مركز استخدامها سواء كان مركز انتاج او خدمات انتاج او مركز خدمات ادارية وتمويلية او مركز عمليات رأسمالية .

والغرض من تجميع هذه السلع والخدمات هو تطبيق قاعدة تصنيف المعاملات الاقتصادية بحسب موضوعها او طبيعتها (معاملات تتعلق بالسلع والخدمات) حتى يمكن حصر وتحديد قيمة الاستهلاك الوسيط باعتباره احد المقادير الاجمالية (الكلية) التي يتم نظام حساسات الدخل القومي بقياسها تحقيقا لعدة اهداف نوجزها فيما يلي :

(ا) تحديد المعاملات الفنية للنشاط الاقتصادي (اي العلاقة بين الانتاج وما يلزمه من استهلاك وسيط) .

(ب) تحديد العلاقات التبادلية بين مختلف الانشطة الاقتصادية (اي تحديد ما يلزم كاستهلاك وسيط لنشاط اقتصادي معين من انتاج نشاط اقتصادي آخر) .

(ج) التوصل الى قيمة الانتاج المضاف بطرح قيمة السلع والخدمات المستخدمة من قيمة السلع والخدمات المنتجة ، وبعبارة أخرى قياس القيمة المضافة بطرح قيمة الاستهلاك الوسيط من قيمة الانتاج .

٢ - اوضحنا في الفقرة السابقة ان الاستهلاك الوسيط هو عبارة عن انتاج نشاط اقتصادي معين يستخدمه نشاط اقتصادي آخر . ولما كان الانتاج ذاته مقسما الى انتاج سلمي وآخر خلمي فقد كان حتما ان يظهر الاستهلاك الوسيط في الانشطة المستخدمة مقسما بين استهلاك سلمي واستهلاك خلمي حتى يمكن التوصل الى حقيقة العلاقات التبادلية بين مختلف الانشطة .

٣ - ففي النظام بتسعير المستلزمات السلمية على اساس تكلفتها تسليم مخازن الوحدة المشتري (المستخدمة) ، الامر الذي يعني ان هذه التكلفة تتضمن مصاريف النقل للداخل ، وهذا يتناقض تماما مع اتخاذ الشئ تسليم مخازن الوحدة البائعة (المنتجة) اساسا لتسعير المنتجات . وكان الواجب ان يقضي النظام بتسعير المستلزمات السلمية على اساس تكلفتها تسليم مخازن الوحدة البائعة حتى لا تحمل هذه المستلزمات بتكلفة النقل ، وبذلك يمكن حصر وقياس هذه التكلفة بين الوحدة البائعة والوحدة المشتري فلا تضيق معالم الخدمة التي يؤديها قطاع النقل ولا يتصدد تقدير قيمتها وتوزيعها على مختلف الانشطة المستخدمة .

لذلك نرى ان يعدل تسعير المستلزمات السلمية بحيث يصبح على اساس التكلفة تسليم مخازن الوحدة البائعة ، على ان تقيد تكلفة النقل للداخل (في حالة ما اذا كانت خدمة مشتركة من الغير) ضمن حساب مصروفات النقل (حـ/ ٣٣٥١) او ضمن حساب تأجير وسائل نقل (حـ/ ٣٣٦٤) .

٤ - وغنى عن البيان أن الوحدة في حالة تملكها اسطولا للنقل تستخدمه في نقل مستلزماتها السلمية ، فان تكلفة النقل للداخل في هذه الحالة لن يكون لها حساب مستقل وانما يجري اثبات عناصرها المختلفة في حساباتها الخاصة ، فاجور السائقين تعلى على حسابات الاجور والوقود والزيوت وقطع الغيار ومواد الصيانة تعلى على حسابات المستلزمات السلمية ، وتعتبر خدمة النقل في هذه الحالة بمثابة الخدمات المنتجة والمستخدم داخل الوحدة ذاتها ، وبديهي انه يمكن عن طريق توزيع الاستخدامات على مراقبات المراكز المختلفة ومنها مركز النقل - حصر عناصر تكلفة هذه الخدمة وتحديد قيمتها .

٥ - وفي النظام ايضا بفصل قيمة الرسوم الجمركية عن تكلفة المستلزمات السلمية المستخدمة في الانتاج وذلك في حالة الاستيراد المباشر

بمعرفة الوحدة المستخدمة والغرض الأحدث من هذا الفصل هو تمكن المحاسب الاقتصادي من قياس القيمة المضافة الأجنبية إما بسعر السوق أو بتكلفة عوامل الانتاج تبعاً لما يجريه من دراسة وتحليل .

٦ - وقد يثور التساؤل عن السبب في عدم التجاء المحاسب الاقتصادي الى الأجهزة المختصة لتحديد قيمة الرسوم الجمركية على المستلزمات السلعية المستوردة بدلاً من أن تتجشم الوحدات الاقتصادية مشقة فصلها عن تكلفة المستلزمات ، والواقع أن المشكلة لا تكمن في تحديد قيمة هذه الرسوم وإنما في توزيعها على مختلف الأنشطة الاقتصادية التي قامت باستيراد السلع الوسيطة وهو أمر يستحيل أن توفره إحصاءات الجمارك على دقتها .

ولسنا في حاجة بعد ذلك الى التأكيد على ضرورة فصل قيمة الرسوم الجمركية عن تكلفة المشتريات من البضائع بفرض البيع والتوزيع رغم عدم انحصارها عليها صراحة في النظام .

٧ - ذكرنا في الفصل الثالث ان حسابات الدخل القومي تقيس الانتاج الإجمالي بسعر السوق^(١) ، فإذا طرحنا منها المستلزمات دون تحميل السلعية منها بالضرائب والرسوم المفروضة عليها لتوصلنا الى القيمة المضافة الاجمالية بسعر السوق ، وهذه الأخيرة اذا طرحنا منها الضرائب والرسوم السلعية واضعنا اعانات الانتاج والتصدير الى باقى الطرق لتوصلنا الى القيمة المضافة الاجمالية بتكلفة عوامل الانتاج ، فإذا استبعدنا من هذه الأخيرة مخصصات اهلاك الأصول الثابتة وكذا ما يقابل فرق تقييم التغير في مخزون الانتاج التام ، فإننا نتوصل الى القيمة المضافة الصافية بتكلفة عوامل الانتاج أو الدخل الصافي المتولد من العملية الانتاجية ، وهذا يعادل تماماً مجموع عوائد عوامل الانتاج .

وتوضيحاً لذلك نسوق المثال الرقمي التالي :

(١) يلاحظ أن النظام في النموذج رقم (٧) الانتاج والقيمة المضافة قد استحدثت ما اسماء قيمة الانتاج الإجمالي بتكلفة عوامل الانتاج وهو اصطلاح لا وجود له في كافة مراجع المحاسبة القومية .

الإنتاج والقيمة المضافة

مبيعات الإنتاج التام	٥,١٠٠,٠٠٠	
تغير مخزون الإنتاج التام	٣٠٠,٠٠٠	
فرق تقييم التغير في مخزون الإنتاج التام	٤٥,٠٠٠	
تغير مخزون الإنتاج غير التام	٣٥,٠٠٠	
خدمات مبيعة	٥٠,٠٠٠	
قيمة الإنتاج الإجمالي بسعر السوق	٥,٤٣٠,٠٠٠	
يطرح :		
المستلزمات الصناعية بدون ضرائب ورسوم	٢,٦٠٠,٠٠٠	
المستلزمات الخدمية	٢٠٠,٠٠٠	٢,٨٠٠,٠٠٠
القيمة المضافة الإجمالية بسعر السوق		٢,٦٣٠,٠٠٠
يطرح :		
الضرائب والرسوم السلعية	١٨٠,٠٠٠	
باقى الطرح	٢,٤٥٠,٠٠٠	
يضاف :		
إعانات الإنتاج أو التصدير	٧٠,٠٠٠	
القيمة المضافة الإجمالية بتكلفة عوامل الإنتاج	٢,٥٢٠,٠٠٠	
يطرح :		
مخصصات إهلاك الأصول الثابتة	٨٥٥,٠٠٠	
فرق تقييم التغير في مخزون الإنتاج التام	٤٥,٠٠٠	٩٠٠,٠٠٠
القيمة المضافة الصافية بتكلفة عوامل الإنتاج موزعة على		١,٦٢٠,٠٠٠
عوائد عوامل الإنتاج كما يلي :		
أجور	٤٧٠,٠٠٠	
إيجارات	٢٣٠,٠٠٠	
فوائد	٣٦٠,٠٠٠	
أرباح (فائض العمليات الجارية شاملا المحسوبات)	٥٦٠,٠٠٠	
الدخل الصافي المتولد من عمليات الإنتاج	١,٦٢٠,٠٠٠	

التحويلات الجارية :

سبق ان عرفنا التحويلات بانها للمعاملات التي يترتب عليها تقديم السلعة او الخدمة او التنازل عن الديون دون مقابل مباشر محدد ، او بمقابل تم خلال فترة سابقة او بمقابل تم خلال نفس الفترة ويهمل لصعوبة قياسه .

وبمقتضى هذا التعريف تعتبر التحويلات الجارية بمختلف عناصرها من تبرعات واعانات وتمويضات وديون معدومة وضرائب وغيرها تصرفا في الدخل او استخداما له ، ومن ثم فانها تسجل في حساب التخصيص .

وقد اخذ النظام بهذا المفهوم فسجل هذه العناصر تحت اسم التحويلات الجارية التخصيصية ، في المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية ، لكنه اورد في مرحلته الاولى تحت اسم « المصروفات التحويلية الجارية » كلا من الضرائب والرسوم السلعية والاهلاك والايجارات والفوائد ، ويلاحظ انه لا يوجد من بين هذه العناصر كلها سوى الضرائب والرسوم السلعية التي تعتبر من قبيل التحويلات ، اما بقية العناصر بما فيها الاهلاك فتعتبر من مكونات الدخل الاجمالي المتولد في قطاع الاعمال .

والواقع ان ضرورة التوفيق بين تبويب حساب العمليات الجارية وتبويب ميزانية الدولة اقتضت تكوين هذه المجموعة المسماة بالمصروفات التحويلية الجارية الى جانب مجموعة المصروفات العامة ومجموعة التحويلات الجارية التخصيصية ، فالمرء ان ميزانية الدولة التي تلحق بها ميزانيات الوحدات الاقتصادية تنقسم مصروفاتها الى اربعة ابواب خصص الباب الثاني منها للمصروفات الجارية ، وهذا الباب بالذات يشتمل عناصر الاستخدامات في العمليات الجارية ابتداء من المستلزمات السلعية والخدمية حتى الفائض الموزع .

ولما كانت هذه العناصر تنتمي الى ثلاثة انواع من المعاملات الاقتصادية كما سبق ان اوضحنا - لذلك كان لابد من تبويبها في ثلاث مجموعات تتفق وطبيعة هذه المعاملات ، ومن ثم ظهرت العناصر التي تمثل معاملات في السلع والخدمات ضمن مجموعة المصروفات العامة . وظهرت العناصر التي تعبر عن معاملات متعلقة بالتحويلات في مجموعة التحويلات الجارية التخصيصية ، كما ظهرت العناصر التي تتعلق بالدخول فضلا عن الضرائب السلعية في مجموعة المصروفات التحويلية الجارية .

هذا عن مفهوم التحويلات اما عناصرها فليست في حاجة الى شرح او ايضاح فيما عدا الاهلاك وقد عولج في موضوع التمويل الذاتي ، والرسوم الجمركية التي عولجت ايضا في موضوع المستلزمات السلعية والخدمية .

اما حصيلة الخزانة فقد عرفها النظام تعريفاً سليماً حينما حدد انها تتمثل في فروق الاسعار التي تضيفها الدولة الى اسعار السلع ، وينص على ان حصيلتها تخصص لخزانة الدولة ، غير انه اخطأ ، عندما قرر ان حساب الحصيلة تقيد عليه قيمة ما تتحمله الوحدة من رسوم مفروضة على المستلزمات السلعية المستخدمة في الانتاج ، اذ ليس المقصود بالحصيلة - في رأينا - تلك المبالغ التي تتحملها الوحدة المشترية على مستلزماتها المستخدمة في الانتاج ، وانما يقصد بها المبالغ التي تضيفها الوحدة البائعة الى قيمة مبيعاتها وتعتبر جزءاً لا يتجزأ من ثمن بيع المنتجات كرسوم الاستهلاك وذلك تمثيلاً مع مبدأ تقييم الانتاج الاجمالى بسعر السوق وحصر قيمة حصيلة الخزانة لدى الوحدات البائعة وليس لدى الوحدات المشترية .

ولا يتبقى من مجموعة الضرائب والرسوم السلعية سوى رسوم الانتاج التي اوضحنا من قبل أنها تفرض على السلعة عند اتمام تصنيعها وتعالج لاحد عناصر المصروفات .

الفصل التاسع

الموازنة النقدية

تعريف الموازنة :

الموازنة النقدية شأنها شأن بقية الحسابات والقوائم الختامية تعتمد احصائيا عن فترة ماضية كما تعد تخطيطيا عن فترة مقبلة لكي تشكل الجانب النقدي من الموازنة التخطيطية وهي - في الحالة الثانية - لا تعدو ان تكون محاولة لتقدير التدفق النقدي الداخل والتدفق النقدي الخارج من الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المقبلة في اطار الخطتين العينية والمالية الموضوعتين للوحدة وطبقا للجدول الزمني الذي يحدد مواقيت تحقيق هذه الخطة . وبتعبير واضح هي محاولة لتقدير الايداعات والمدفوعات النقدية عن طريق البنك او الصندوق .

استخدامات الموازنة :

ان الفرض الرئيسي من اعداد الموازنة النقدية بالنسبة للوحدة الاقتصادية هو محاولة استكشاف ما اذا كانت الارصدة النقدية في اى وقت ستكون غير كافية لتغطية الالتزامات المطلوب دفعها نقدا ، ومن ثم اتخاذ الاجراءات الكفيلة بتدبير الموارد اللازمة لمواجهةها في حينه فيجرب تقسيم المقبوضات والمدفوعات المتوقعة الى مجموعات محددة ويتم تقدير قيمة كل منها ، ثم تقارن هذه المقبوضات بتلك المدفوعات لتحديد الزيادة الصافية والنقص الصافي في الارصدة النقدية في نهاية الفترة التي تعد عنها الموازنة .

فالموازنة النقدية بهذا المفهوم هي اذن أداة التخطيط النقدي الذي يحقق على مستوى الوحدة هدف السيولة ، ولذلك يمكن استخدامها في عدة لغراض اهمها اطلاقا ما يلي :

١ - تخطيط الاقتراض ، حيث توضح للادارة حجم الأموال الاضائية التي قد تكون في حاجة اليها لمواجهة التزاماتها وتمثل العجز النقدي في لحظة معينة .

٢ - تخطيط مصادد القروض ، فهي تكشف عن الفائض النقدي ومواقيت تحقيقه تبعاً لموسمية النشاط الذي تزاوله الوحدة أو تبعاً لتواريخ استحقاق عملياتها الآجلة ، ومن ثم تستطيع الإدارة أن تحدد أفضل جدول زمني لسداد القروض وأنسب حجم لأقساطها يتلاءم والفائض النقدي المتاح .

بيانات الموازنة :

حدد النظام البيانات التي تشملها قوائم الموازنة فيما يلي :

١ - كافة عناصر المدفوعات والمقبوضات الجارية والراسمالية وفقاً لتبويبها التفصيلي الوارد في حساب العمليات الجارية وقائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية ، ومعنى ذلك أن تقديرات الموازنة النقدية قد شملت القروض طويلة وقصيرة الأجل والمساهمة في رأس المال ضمن عناصر المقبوضات ، كما شملت الاقراض طويل وقصير الأجل للغير ضمن عناصر المدفوعات ، الأمر الذي يترتب عليه توازن المدفوعات مع المقبوضات ، وبذلك يكون النظام قد أدخل بمفهوم الموازنة النقدية التي يفترض فيها أن تبين العجز النقدي الحقيقي الذي يعبر عن حاجة الوحدة إلى أموال سائلة لمواجهة التزاماتها ، ومن ثم تستطيع الإدارة أن تحدد في ضوءه سياساتها لتدبير هذه الأموال ، أو تبين الفائض النقدي الحقيقي الذي يمكن إيداعه في بنك الدولة ليقوم بتوجيهه نحو الاستخدام الأمثل .

٢ - تقسيم عناصر المدفوعات والمقبوضات بين ما يتعلق منها بنشاط السنة وما يخص سنوات سابقة ، فضلاً عن تقسيم المدفوعات عن سنوات سابقة إلى مصادد قروض طويلة الأجل وتسديدات أخرى ، وتقسيم المقبوضات عن سنوات سابقة إلى استرداد قروض طويلة الأجل واستردادات أخرى .

والواقع أن التمييز بين نشاطات السنة ونشاط السنوات السابقة والسنوات المقبلة إنما يتمشى مع مبدأ الاستحقاق في تسجيل عمليات الوحدة ، أما المبدأ النقدي فليس من طبيعته هذا التمييز لأنه يقوم على أساس تسجيل حركة النقدية خلال الفترة التي تم فيها الدفع والتحويل .

٣ - كذلك طلب النظام توزيع عناصر المدفوعات والمقبوضات المحلية بين القطاعات المتعاملة مع الوحدة ، وقد حددتها في قطاع الخدمات الحكومية ، وقطاع الأعمال العام ، والقطاع الخاص ، والقطاع المالي ، هذا إلى جانب توزيع الخارجى من هذه العناصر بين عجلات حرة واتفاقيات دفع .

والواقع ان التقسيم الى قطاعات لا ضرورة له في الموازنة النقدية ،
وان كان ضروريا في قائمة الموارد والاستخدامات الراسمالية اذا رُؤى توفير
البيانات الاساسية اللازمة لتركيب جداول التدفقات المالية .

ربط الموازنة النقدية بالليل المحاسبي :

انشأ النظام دليلا محاسبيا مكونا من مجموعتين رئيسيتين من
الحسابات قصر استخدام المجموعة الاولى منها وهي مجموعة حسابات
النتيجة على اثبات الايرادات والمصروفات التي تخص الفترة ، بينما خصص
المجموعة الثانية وهي مجموعة حسابات الميزانية (الحسابات الشخصية
منها) لاثبات العمليات المالية للوحدة سواء ما كان منها نقدا او بالأجل .

وبذلك أصبحت حسابات الميزانية حسابات وسيطة دائما في اثبات
العمليات التي تتم نقدا بعكس ما كان متبعيا قبل صدور النظام حيث كانت
تقتصر على اثبات العمليات الآجلة وما يترتب عليها من سداد او استرداد
الديون .

وتعتبر قاعدة توسيط حسابات الميزانية في المعاملات النقدية ملزمة
مهما كانت الطريقة التي تتبعها الوحدة في اعداد الموازنة ، وهي لهذا تعتبر
من أهم سمات الدليل وكانت لها آثار مباشرة على التفصيلات التي احتواها
ومن أهم هذه الآثار ما يلي :

١ - استحداث حساب للمدينين المختلفين (ح / رقم ١٧١) يختص
بعمليات بيع الأصول الثابتة والاستثمارات المالية ، وذلك وفقا لما قسره
النظام من قصر استخدام حساب العملاء على مبيعات النشاط الجارى .

٢ - استحداث حساب باسم الايرادات الجارية والتخصيصية
المستحقة (ح / ١٧٢) ، كحساب وسيط يتم فيه تسجيل المحصل والمستحق
من تلك الايرادات .

٣ - استحداث حساب للدائنين المتنوعين (ح / رقم ٢٦٢) يختص
بتسجيل التأمينات للفير والضرائب والرسوم والتأمينات الاجتماعية ،
فضلا عن استحداث حساب لدائني التوزيعات (ح / رقم ٢٦٤) ، وثالث
للدائنين المختلفين (ح / رقم ٢٧٢) يختص باثبات عمليات شراء الأصول
الثابتة والاستثمارات المالية . وكان ذلك كله بسبب قصر استخدام حساب
للموردين على عمليات شراء المستلزمات السلعية والخدمية .

٤ - استحداث حساب باسم المصروفات الجارية والتخصيصية المستحقة (ح / رقم ٢٧٤) يستخدم كحساب وسيط لاثبات المدفوع والمستحق من عناصر تلك المصروفات .

وكان من الطبيعي أن نعرض في هذا الفصل قواعد اعداد الموازنة النقدية والطرق المختلفة المستخدمة في هذا الشأن ، غير أن طبيعة هذا الجزء النظري لاتحمل هذا الموضوع الذي يرتبط ارتباطا مباشرا بتطبيق النظام ، لذلك ارجأنا الحديث فيه الى مقفمة الجزء الثانى الخاص بالمعالجة المحاسبية لحسابات النظام .

القِسْمُ الثَّانِي

النظام في التطبيق

تهديد

من المعروف ان المعالجة المحاسبية مسألة مرنة يمكن ان تتم بأكثر من طريقة ، مع مراعاة المبادئ العامة التي نص عليها النظام ، لذلك فان المعالجات المأروضة في الفصول التالية تعتبر مقترحات قابلة للمناقشة والتعديل وفقا لطبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية وحجم اعمالها وسياسة العمل بها .

كما ان هذه المعالجات تضع حلولاً لبعض المشاكل التطبيقية وإن كان الأخذ بها ينفي أحياناً الاتساق بين هيئات القطاع العام والوحدات التابعة لها .

وأهم ما يلاحظ في القيود المقترحة بشأن معالجة الحسابات المختلفة أننا لم نلتزم بمستوى معين للحسابات (عام - مساعد - فرعي - جزئي - تحليلي) وهذا يرجع الى ان هدفنا ينصب فقط على اظهار طبيعة تلك الحسابات وإيضاح أساس معالجتها ، أما فيما يتعلق بالكيفية التي يتم بها توجيه القيود وإثباتها باليوميات المختلفة وترحيلها الى دفتر الأستاذ فهي تختلف من وحدة الى أخرى بحسب المجموعة الدفترية التي تضعها متمشية مع طبيعة نشاطها وحجمه ، بل انها تختلف من دفتر الى آخر بحسب مضمون الحسابات التي تسجل فيه ، لذلك رأينا من المفيد أن نتعرض لهذا الموضوع بصفة عامة وموجزة في صدر هذا القسم من حيث مستندات القيد الأصلية والقيد في اليومية والترحيل الى الأستاذ بافتراض أن التسجيل في الدفاتر يتم يدوياً وليس آلياً .

مستندات القيد الأصلية :

وتتمثل هذه المستندات على الأخص فيما يلي :

- مستند صرف .
- مستند توريد .
- قيد يومية (أو مستند قيد يومية) .

ولما كانت هذه المستندات هي مصدر القيد باليوميات ودفاتر الأستاذ والسجلات المختلفة لذلك فانه من الضروري توضيح رقم الدليل المحاسبي بقيد اليومية حتى مستوى الحساب التحليلي .

ولايضاح مقترحنا بشأن شكل قيد اليومية نورد المثال التالي :

مثال :

كانت المشتريات المحلية لاحدى الوحدات خلال احد الشهور كما يلى :

مشتريات خامات	٥٠٠٠ جنيه مقسمة الى :	
خامات رئيسية	٣٠٠٠ جنيه	
خامات مساعدة	٢٠٠٠ جنيه	
مشتريات وقود	١٠٠٠ جنيه	
مشتريات قطع غيار ومهمات	٣٠٠٠ جنيه مقسمة الى :	
قطع غيار	١٧٠٠ جنيه	
مواد ومهمات متنوعة	١٣٠٠ جنيه	
مشتريات مواد تعبئة وتغليف	١٨٠٠ جنيه مقسمة الى :	
مواد مستهلكة	٨٠٠ جنيه	
مواد متداولة	١٠٠٠ جنيه	

وفي هذه الحالة يأخذ قيد اليومية الشكل التالي :

قيد يومية

التاريخ _____ رقم المستند _____
اليان _____

حسابات مدينة	المبلغ				ح/رقم
	مليم	جنيه	مليم	جنيه	
ح/خزن الخامات الرئيسية	—	٣٠٠٠			١٣١١١
ح/خزن الخامات المساعدة	—	٢٠٠٠			١٣١١٢
			—	٥٠٠٠	١٣١١
ح/خزن الوقود	—		—	١٠٠٠	١٣١٢
ح/خزن قطع الغيار و مواد الصيانة	—	١٧٠٠			١٣١٣١
ح/خزن مواد ومهمات متنوعة	—	١٣٠٠			١٣١٣٢
			—	٣٠٠٠	١٣١٣
ح/خزن مواد تعبئة وتغليف مستهلكة	—	٨٠٠			١٣١٤١
ح/خزن مواد تعبئة وتغليف متداولة	—	١٠٠٠			١٣١٤٢
			—	١٨٠٠	١٣١٤
الإجمالي			—	١٠٨٠٠	١٣١

حسابات دائنة	المبلغ				ح/رقم
	مليم	جنيه	مليم	جنيه	
ح/موردى قطاع عام أعمال (شركة)	—	٧٨٠٠			٢٦١١٢
ح/موردى قطاع خاص (فيلان)	—	٣٠٠٠			٢٦١٢
			—	١٠٨٠٠	٢٦١
الإجمالي			—	١٠٨٠٠	٢٦١

القيد في دفاتر اليومية :

يتم القيد في اليوميات المساعدة - وذلك بصفة عامة - على مستوى الحسابات الفرعية والجزئية ، باستثناء الحسابات التي تنتهى عند العام أو المساعد .

وفي نفس الوقت يتم القيد في اليومية العامة ولكن على مستوى الحساب المساعد ومن واقع قيد اليومية السابق بعد تجميع ما به من حسابات فرعية .

الترحيل الى دفاتر الأستاذ :

نقترح تقسيم دفاتر الأستاذ الى مستويات ثلاث : المستوى الأول مركز ويمثله دفتر الأستاذ العام الذى يتم الترحيل اليه على مستوى الحساب المساعد مع تجميع حساباته الفرعية ، والمستوى الثانى تجميعي ويمثله دفاتر الأستاذ للمساعدة التي يتم الترحيل اليها على مستوى الحساب الفرعى مع تجميع حساباته الجزئية .

أما المستوى الثالث فتحليلي وهو عبارة عن دفاتر الأستاذ الخاصة بقيد المفردات ويتم الترحيل اليها على مستوى الحساب التحليلي . وهذه الدفاتر تأخذ عادة شكل الأوراق السائبة ويختلف اسمها من دفتر الى آخر فهي مثلا عبارة عن بطاقات حساب الصنف بالنسبة للمخزون وهي أستاذ العملاء وأستاذ الموردين بالنسبة للحسابات الشخصية .

هذا وينبغي الترحيل الى دفاتر الأستاذ على اختلاف مستوياتها في وقت واحد ومن واقع مستندات القيد الأصلية ، ومعنى هذا أن الحسابات الفرعية والجزئية والتحليلية لا تقفل في الحسابات المساعدة أو العامة ، حيث أن الأخيرة تعتبر حسابات مراقبة تظهر حركة ورصيد الحسابات الأخرى ، وعلى ذلك فالأستاذ العام يستخدم في المراقبة على الأستاذة المساعدة والأخيرة على التحليلية .

ولتحقيق هذه المراقبة يعد في نهاية كل شهر مثلا ميزان مراجعة (فرعى) بالحسابات الواردة في كل دفتر ويتم مطابقة اجمالى هذا الميزان (مجاميع وأرصدة) على الحسابات الواردة في الدفتر السابق له في المستوى .

ويختلف شكل حساب الأستاذ وفقا لطبيعته ، فالعروف أن حسابات الدليل تنقسم - من حيث الشكل - الى نوعين ، يشمل النوع الأول الحسابات الوسيطة للحركة النقدية مثل الحسابات الشخصية للمدينة والدائنة ، ويشمل النوع الثاني الحسابات غير الوسيطة في المعاملات النقدية مثل حسابات الاستخدامات والموارد الجارية وحسابات الأصول الثابتة والمخزون .

وقد حدد النظام شكل حسابات النوع الأول بما يساعد على استخراج بيانات الحركة النقدية . وهذا الشكل يسرى على كافة مستوياتها سواء كانت مساعدة أو فرعية أو غيرها . وسوف نعرض شكل هذه الحسابات الوسيطة للحركة النقدية في الصفحة رقم ١٧٧ .

اما الحسابات التي لا تتعلق بالحركة النقدية ، وهي في مثالنا السابق حسابات مخزون المستلزمات فتأخذ شكلا آخر ، ففي دفتر الأستاذ العام يمكن أن يظهر ح/ ١٣١ كما يلي :

منه . حسابات مخزون المستلزمات السلمية رقم ١٣١ له

تاريخ	بيان	١٣١/-	١٣١١/-	١٣١٢/-	.... الخ

كذلك يظهر في دفتر الأستاذ المساعد ح/ ١٣١١ كما يلي :

منه حساب مخزون الخامات رقم ١٣١١ له

تاريخ	بيان	١٣١١/-	١٣١١١/-	١٣١١٢/-	.... الخ

الفصل العاشر

طرق اعداد الموازنة النقدية

في ضوء البيانات الخاصة بالموازنة النقدية^(١) وضع النظام طريقة معينة لاعداد الموازنة ولكنه في الوقت ذاته اجاز للوحدات أن تتبع طرقا بديلة تحقق الهدف المطلوب من ضرورة ربط الحركة النقدية بالدليل المحاسبي سواء بامساك دفاتر تحليلية تفي بهذا الغرض او باى طريقة أخرى ، مع مراعاة الالتزام بقاعدة توسيط الحسابات الشخصية في كافة المعاملات النقدية مهما اختلفت طرق الاعداد .

وسوف نعرض في هذا الفصل الطريقة التي وضعها النظام الى جانب طريقتين بديلتين تم تطبيقهما في بعض الوحدات .

اولا : طريقة النظام (طريقة موازين المراجعة)

تستغل هذه الطريقة فكرة الربط بين بيانات الموازنة والدليل المحاسبي حيث أصبحت حركة المقبوضات والمدفوعات محصورة في مجموعة الحسابات الشخصية ، ومن ثم يمكن استخراج عناصر هذه الحركة وبياناتها من تلك الحسابات وذلك باستخدام ميزان المراجعة الخاص بالاستاذ المساعد للحسابات الشخصية .

اسس الطريقة :

وفي سبيل ذلك قضي النظام باتباع مجموعة من التسواعد تتمثل في الموضوعات التالية :

- ١ - معالجة المشتريات والمبيعات النقدية .

(١) راجع الفصل التاسع .

٢ - معالجة قيود الالفاء والرد .

- ٣ - نظام القيد بالحسابات ، ونظام استخراج موازين المراجعة .
وفيما يلي شرح موجز لهذه القواعد .

١ - معالجة المشتريات والمبيعات النقدية :

كقاعدة عامة يتم توسط حساب « الموردین » لاثبات المشتريات (مستلزمات سلعية ، مستلزمات خدمية ، مشتريات بفرض البيع) سواء تمت عملية الشراء بالأجل أو نقداً .

وبجانب الحسابات الشخصية التي تفتح بدفتر الأستاذ المساعد للموردين لكل مورد بالنسبة للمشتريات الآجلة - بفتح حساب شخصي باسم « موردون نقداً » مقسماً طبقاً للقطاعات المحلية والأجنبية كلما أمكن ، وفي نهاية كل فترة دورية تثبت فيه قيمة هذه المشتريات بقيد إجمالي ، وبالمثل يفتح حساب شخصي باسم « عملاء نقداً » بدفتر الأستاذ المساعد للعملاء مقسماً أيضاً طبقاً للقطاعات المختلفة إذا أمكن ذلك ولا يعتبر ضمن القطاع العائلي .

٢ - معالجة قيود الالفاء والرد :

قضي النظام باثبات قيود الالفاء والرد في نفس الجانب الذي سبق ان قيدت فيه العمليات التي الفيت أو ردت . ويكون تسجيلها اما بالمسداد الأحمر أو بوضعها بين قوسين لظهار طبيعتها العكسية .

والفرض من هذه الطريقة في المعالجة هو اظهار العمليات النقدية على طبيعتها الأصلية كمقبوضات أو مدفوعات .

ونورد فيما يلي مثالا لايضاح كيفية المعالجة :

إذا أصدرت الوحدة شيكا لأحد الموردين ، فإن هذه العملية تعتبر عنصراً من عناصر المدفوعات .

فإذا حدث - لأي سبب من الأسباب - أن أعيد هذا الشيك من المورد وقامت الوحدة بالتفائه ، فإنه يمكن إثبات قيد الالفاء بإحدى طريقتين :

الطريقة الأولى : أن يقيد هذا الشيك الملقى في يومية المقبوضات
مقابل قيد القيمة لحساب المورد .

الطريقة الثانية : أن يقيد الشيك في نفس اليومية الأصلية (يومية
المدفوعات) وفي نفس الخانات التي اثبتت فيها عند اصداره ولكن بالمسداد
الأحمر أو بين قوسين ليتم استبعاد قيمته من اجمالي المدفوعات .

ويعاب على الطريقة الأولى في المعالجة أن القيمة سوف تظهر ضمن
عناصر المقبوضات في حين أنها لا تمثل تحصيلات للوحدة ، كما ستظهر
المدفوعات متضخمة بقيمة ما تم الفاؤه من شيكات .

لذلك قضي النظام باتباع الطريقة الثانية لمعالجة قيود الالفاء والرد ،
تلافياً لما تؤدي إليه الطريقة الأولى من عدم تمثيل للواقع .

ورغم أن النظام لم يوضح ما إذا كانت هذه الطريقة في معالجة الالفاء،
والرد تقتصر على الحسابات النقدية . أم تمتد لغيرها من التسويات الأخرى
والعمليات الآجلة ، فإننا نرى أن تعالج كافة قيود الالفاء والرد (نقدية
وغير نقدية) بالكيفية المشار إليها ، حتى تمثل جوانب الحسابات (المدينة
والدائنة) حقيقة حركة هذه الحسابات .

٣ - نظام القيد بالحسابات ، ونظام استخراج موازين المراجعة :

والمقصود بنظام القيد بالحسابات ، في هذا المجال هو اتباع طريقة
مهيئة للتحويل الى الحسابات الشخصية على اختلاف مستوياتها ، على أن
يراعى تصميمها بالشكل الذي يتمشى مع هذه الطريقة من حيث فصل
الرصيد في أول المدة عن حركة المعاملات خلال المدة ، مع تقسيم حركة
المعاملات خلال المدة الى خاتمتين رئيسيتين تخصص الأولى للمعاملات
النقدية ، والثانية للتسويات الأخرى .

وتبعاً لذلك يكون شكل الحساب كما هو موضح بالصفحة التالية :

نموذج إمضاء الحسابات الشخصية

التاريخ			
رقم المستند			
بيان			
الجملة			
حركة العام		تقديمية	الآخرى
		سنوآت	سابقة
		العام	الحالي
رصيد أول المدة			
التاريخ			
رقم المستند			
بيان			
الجملة			
حركة العام		تقديمية	الآخرى
		سنوآت	سابقة
		العام	الحالي
رصيد أول المدة			

(م ١٢ - النظام المحاسبي)

كيفية استخراج البيانات وفقا لطريقة النظام :

بعد اعداد موازين المراجعة بالصورة للمسومة آنفا ، يمكن استخراج بيانات الموازنة النقدية على النحو التالي :

البيانات المطلوبة	مصدر الحصول عليها
١ - حركة عناصر المقبوضات	يتضمن عمود حركة العام النقدية الدائنة في موازين المراجعة قيمة المقبوضات خلال الفترة (المصدر من العملاء وأوراق القبض + إعانات ... الخ)
٢ - حركة عناصر المدفوعات	يتضمن عمود حركة العام النقدية للدائنة في موازين المراجعة قيمة للمدفوعات خلال الفترة (المسدد للموردين ، المسدد من أوراق النفع ... الخ)
٣ - القطاعات الاقتصادية المتعاملة مع الوحدة	ان توزيع المقبوضات من العملاء للحليين والمدفوعات للموردين للحليين على القطاعات المختلفة لا يشكل أية مشكلة اذ يمكن التوصل الى هذا التوزيع من الحسابات الجزئية الخاصة بهؤلاء العملاء والموردين . اما للمشكلة الحقيقية فهي توزيع المعاملات الخارجية مع العملاء والموردين الى نقد حر واتفاقيات دفع ، وكذلك توزيع المعاملات المحلية والخارجية على القطاعات المختلفة بالنسبة لبقية الحسابات الشخصية (من مدينين متنوعين ومختلفين ودائنين متنوعين ومختلفين)

ويمكن حل هذه المشكلة اما عن طريق تقسيم كل حساب شخصي الى حسابات قطاعية ، او عن طريق استخدام دفاتر بيانية اضافية .

ويمكن التوصل الى ذلك باحدى طريقتين :

الطريقة الاولى : تفترض ان ارصدة اول المدة لحسابات عناصر المقبوضات عند تحصيلها تمثل المقبوضات عن سنوات سابقة ، وبذلك تكون المقبوضات عن نشاط السنة هي الفرق بين حركة العام وارصدة اول المدة لهذه الحسابات .

وبالمثل تفترض هذه الطريقة ان ارصدة اول المدة لحسابات عناصر المدفوعات عند سدادها تمثل المدفوعات عن سنوات سابقة ، وبذلك تكون المدفوعات عن نشاط السنة هي الفرق بين حركة العام وارصدة اول المدة لهذه الحسابات .

وتتميز هذه الطريقة بسهولة ، غير انه يماح عليها انها تفترض ان المستحقات للوحدة او عليها (ممثلة في ارصدة او المدة) تحصل او تسدد اولاً ، وهو ما لا يمكن التسليم بصحته على وجه الاطلاق .

الطريقة الثانية : وتعتمد على تقسيم خانة حركة العام النقدية الى العام الحالي ومسنوات سابقة ، على النحو الذي صورناه سابقا في حسابات الأستاذ .

{ - حركة النقدية المتعلقة بنشاط السنة وتلك المتعلقة بنشاط السنوات السابقة .

عيوب الطريقة :

١ - تعتمد هذه الطريقة التي حددها النظام لاعداد الموازنة النقدية على موازين المراجعة ، ومن ثم فهي لا تصلح للوحدات التي لا تمد هذه الموازين في فترات دورية بالنظر الى الجهد الذى يتطلبه اعدادها ولا سيما موازين الحسابات الشخصية .

٢ - كذلك تعتمد هذه الطريقة على تخصيص حسابات معينة تستخرج منها حركة كل نوع من المقبوضات أو المدفوعات ، وينجم عن ذلك أن العمليات النقدية التي تسجل في الحساب المخصص لنوع أو تقسيم معين منها كثيرا ما تشمل معاملات لا تمت الى هذا النوع بصلة .

فمثلا المقبوضات التي تسجل في حساب العملاء تشمل الى جانب ثمن المبيعات ما قد تحمل به هذه الحسابات من فوائد تأخير أو مصاريف قطع أو غيرها وبالتالي فإن هذه المقبوضات لا تمثل قيمة المبيعات النقدية فحسب كما أراد النظام وإنما تمثل المحصل من العملاء ، وبصفة عامة قد يحدث تضارب بين التقسيم النوعي للمعاملات النقدية وبين دليلها المحاسبي ، ولسنا في حاجة الى القول بأنه في هذه الحالة يجب احترام التقسيم النوعي .

٣ - تثير هذه الطريقة مشاكل فنية كثيرة تتعلق بكيفية قيد كثير من المعاملات التي لم يتعرض لها النظام ، هذا فضلا عما تتطلبه من جهد ووقت في تسجيل القيود بتوسيط الحسابات الشخصية ، وما يترتب على هذا التوسيط من دلالات خاطئة كما أوضحنا في فصل الموازنة النقدية .

ثانيا - طريقة تحليل المقبوضات والمدفوعات(١)

مضمون الطريقة :

تعتمد هذه الطريقة على تحليل المقبوضات والمدفوعات ، مكتفية في هذا الشأن بتحليل خانة البنك أو الصندوق في دفتر البنك أو الصندوق أو خانة النقدية في دفتر يومية المصروفات والإيرادات ، ويتم بمقتضاها تحليل

(١) هذه الطريقة قدمها الاستاذ محمد عبد الفتاح إبراهيم في محاضرة عن الموازنة النقدية ضمن برنامج النظام المحاسبي الموحد بجمعية ادارة الاعمال العربية في ١٩٦٩ .

المقبوضات والمدفوعات وفقا للمعاملات الخاصة بنشاط السنة السابقة والمعاملات الخاصة بنشاط السنة الحالية ، على أن يتم تسجيل رقم الحسابات طبقا « لدليل الموازنة النقدية » وهو دليل خاص يحقق ربط بيانات الموازنة بالدليل المحاسبي ، هذا الى جانب تسجيل رقم حساب البنك او الصندوق .

وفي نهاية كل شهر يتم تحليل خاتمي المقبوضات والمدفوعات الخاصة بنشاط السنة السابقة ، وخاتمي المقبوضات والمدفوعات المتنوعة الأخرى الخاصة بنشاط السنة الحالية وتبويبها طبقا للدليل المحاسبي للموازنة النقدية .

وبانتهاء مطابقة حركة الصندوق يومية أمين الخزينة ، وحركة الحساب الجاري بالبنك بكشف حساب البنك ، يعد « قيد اليومية العامة » لإجمالي عمليات الشهر .

ويتم الترحيل الى قوائم الموازنة النقدية من « قيد اليومية العامة » لإجمالي عمليات الشهر .

مزايا وعيوب الطريقة :

تتميز هذه الطريقة بأنها ذلت الصعوبات التي تثيرها الطريقة الواردة بالنظام ، كما تتميز أيضا بالسهولة في استخراج بيانات الموازنة النقدية ، غير أنه يؤخذ عليها ما يلي :

١ - اضطراب الوحدة الى امساك دليل اضافي هو « دليل الموازنة النقدية » واستخدام اضافات جديدة الى الترقيم الوارد بالدليل المحاسبي ورموز في البعض الآخر ، وجدير بالذكر أن بعض هذه الاضافات يحتاج الى موافقة الجهاز المركزي للمحاسبات .

٢ - إعادة تحليل خاتمي المقبوضات والمدفوعات الخاصة بنشاط السنة السابقة ، وخاتمي المقبوضات والمدفوعات المتنوعة الأخرى الخاصة بنشاط السنة الحالية ثم تبويبها طبقا لأرقام الحسابات بالموازنة النقدية ، الأمر الذي يحتمل معه وقوع بعض الأخطاء ، كذلك الحال عند اعداد جداول الموازنة النقدية الشهرية .

٣ - لم تتضمن الطريقة وسيلة للرقابة الداخلية على صحة التحليل او الترحيل لجداول الموازنة .

ثالثاً - طريقة تقسيم يומيات واستاذ المقبوضات والمدفوعات (١) :

نصمون الطريقة :

تعتمد هذه الطريقة على تقسيم يومتى المقبوضات والمدفوعات ، بحيث تأخذ كل منها شكل جدول الموازنة النقدية هذا الى جانب امساك دفتر استاذ موازنة نقدية ، بنفس الشكل حيث تخصص صحيفة أو أكثر لكل حساب من الحسابات الشخصية الوسيطة المستخلصة لأغراض الموازنة النقدية .

وفيما يلي خطوات إعداد الموازنة وفقاً لهذه الطريقة :

١ - تثبت قيود المدفوعات (أو المقبوضات) في اليومية المختصة كالعادة بالنسبة لخانات : التاريخ ، رقم المستند أو القيد ، البيان ، والقيمة (الاجمالي) ثم تدرج القيمة في الخانة المختصة (نشاط السنة أو نشاط سنوات سابقة) ، تبعاً للقطاع ، وفي تقديرنا أنه ليس هناك مبرر لتخصيص خانة مستقلة للتسديدات طويلة الأجل لأنها محدودة للغاية ومحصورة في حسابي ١٤ ، ٢٤

٢ - في ذات الوقت ومن واقع نفس المستندات يتم الترحيل للحساب الوسيط المختص باستاذ الموازنة النقدية ، حيث يقيد فيه بنفس الطريقة التي تم بها في يومية المدفوعات أو المقبوضات .

٣ - في نهاية الشهر تتم مطابقة حركة الصندوق بيومية أمين الخزينة وحركة البنك بكشف حساب البنك ، ثم تجمع اعمدة كل يومية ويطباق مجموع عمودى الصندوق والبنك باجمالى مجاميع اعمدة القطاعات فيها .
كذلك تجمع حركة الشهر لكل حساب من الحسابات في استاذ الموازنة النقدية ويطباق الاجمالي مع التحليل الخاص بتوزيع العمليات على القطاعات المختلفة .

٤ - تدرج اجماليات حركة الحسابات الوسيطة المستخرجة من استاذ الموازنة النقدية في نهاية حركة الشهر بيومية العمليات النقدية في شكل جدول موازنة نقدية ، ثم تطابق اجماليات الخانات الماثلة في كل من الاستاذ واليومية ، ويصبح جدول الموازنة المشار اليه مصدراً لأعداد قيد اليومية العامة الشهرى للمدفوعات أو المقبوضات .

(١) هذه الطريقة قسمها الأستاذ فؤاد عثمان العشرى في محاضرة القاها عن الموازنة النقدية: بمركز البحوث والدراسات العربية (أوائل) - مايو ١٩٧٠

هذا ويراعى أن يكون الأستاذ العام (بمختلف مستوياته) مصمما وفقا للشكل الذى نص عليه النظام والسابق الاشارة اليه عندما عرضنا لطريقة موازين المراجعة ، كما يراعى ايضا اتباع طريقة معالجة قيود الالفاء والرد التى حددتها النظام .

مزايا الطريقة :

- ١ - سهولة استخراج بيانات الموازنة (شهريا) .
- ٢ - تحقيق رقابة داخلية على صحة عمليات التحليل والترحيل ،
تتمثل في :

(١) مطابقة اجمالى الحركة النقدية بالاجمالى الذى يظهره
الأستاذ العام .

(ب) مطابقة التحليل الى القطاعات المتصاملة ، والى نشاط
السنة ونشاط السنوات السابقة بموجب جدول الموازنة
النقدية الذى يثبت شهريا في نهاية حركة يومية المدفوعات
والمقبوضات .

- ٣ - يعتبر استاذ الموازنة النقدية استادا عاما تفصيليا للحركة النقدية
للحسابات الوسيطة ، وهو بهذه الصفة يفيد في عمليات المراجعة او الفحص .
وفيما يلى مثال رقمى يوضح كيفية استخدام هذه الطريقة .

مثال رقمى (للمدفوعات) :

خلال شهر يناير ١٩٧٥ تمثلت العمليات النقدية (مدفوعات) فيما يلى:

المبلغ عليه	الجهة المسدد اليها	بيان
١ - ٢٥٠	الشركة العامة للمستجات المعدنية	سداد رصيد مستحق عن توريد مستلزمات تمت خلال ١٩٧٤ .
٢ - ١٧٥	صراف الشركة	صافي اجور العاملين عن شهر ديسمبر ١٩٧٤
٣ - ٢٠٠٠	شركة مدينة نصر للاسكان والعمير	مقدم ثمن قطعة ارض لاقامة مخازن عليها .
٤ - ١٣٠	الورشة الفنية للاصلاحات	سداد فواتير اصلاح سيارات تمت خلال يناير ١٩٧٥
.....	(قطاع خاص)	

جنيه	المبلغ	الجهة المسدد اليها	بيان
٥ - ١٥	مرفق مياه القاهرة		تأمين عدادات مياه تم تركيبها خلال يناير ١٩٧٥
٦ - ١٢٠	هيئة المواصلات السلوكية واللاسلكية		قواتير التليفونات حتى شهر سبتمبر ١٩٧٤ (قيلت في ديسمبر ١٩٧٤) .
٧ - ٣٢	محكمة القاهرة الابتدائية		تأمين قضية (تعيين خير) .
٨ - ٢٢٠	هيئة التأمينات الاجتماعية		التأمينات عن اجور العاملين عن شهر ديسمبر ١٩٧٤
٩ - ١٣١١	البنك المركزى المصرى		قوائد القرض عن شهر ديسمبر ١٩٧٤ .
١٠ - ١٧٨٠	صراف الشركة		صافي اجور العاملين عن شهر يناير ١٩٧٥
١١ - ٢٢٢	هيئة التأمينات الاجتماعية		التأمينات عن اجور العاملين عن شهر يناير ١٩٧٥ .
١٢ - ١٣٠٠	البنك المركزى المصرى		مقابل احتياطي شراء السندات الحكومية طبقا للتوزيعات التي تمت في ١٢/٣١/١٩٧٤ .
١٣ - ١٥٠٠	الشركة العالمية بانجلترا		رصيد ما تم استيراده من مستلزمات خلال ١٩٧٤ .
١٤ - ٧	مندوب للمشتريات		مصاريف انتقال خلال يناير ١٩٧٥ (سددت من الخزينة) .

الحل :

يوضح النموذج (١) صفحة يومية المدفوعات .

ويوضح النموذج (٢) صفحة استاذ الموازنة النقدية ، وقد تم فتح الحسابات المختلفة في كشف واحد (للتبسيط) على اساس ان كل جزء من هذا النموذج يمثل صحيفة مستقلة لكل حساب وسيط .

ومن واقع جدول الموازنة الظاهر في يومية المدفوعات ، يعد قيد اليومية العامة عن المدفوعات (نموذج ٣) .

نموذج رقم (٣)

بيان	الدليل المحاسبي			كلي	
	جزئي	فرعي	مساعد	تفصيلي	له منه
من مذكورين :				جنيه	جنيه
ح/ مدينون متنوعون			١٦٣		٤٧
ح/ تأمينات لدى الغير		١٦٣١		٤٧	
ح/ موردون :			٢٦١		٢٠٠٧
ح/ موردو القطاع العام		٢٦١١		٣٧٠	
موردو قطاع عام أعمال	٢٦١١٢				
موردو القطاع الخاص		٢٦١٢		١٣٧	
ح/ الخارج (حر)		٢٦١٣		١٥٠٠	
ح/ دائنون متنوعون			٢٦٣		٤٤٢
ح/ هيئة التأمينات الاجتماعية	٢٦٣٥١	٢٦٣٥		٤٤٢	
حساب جاري،					
ح/ دائنون مختلفون			٢٧٢		٣٣٠٠
ح/ دائنو شراء أصول		٢٧٢٢		٢٠٠٠	
قائمة (قديمة) .					
ح/ دائنو شراء سندات حكومية .		٢٧٢٤		١٣٠٠	
ح/ مصروفات جارية			٢٧٤		٤٨٤١
وتخصيصية مستحقة :					
ح/ أجور مستحقة .		٢٧٤١		٣٥٣٠	
ح/ فوائد مستحقة .		٢٧٤٣		١٣١١	
إلى مذكورين :					
ح/ نقدية بالصندوق :			١٨١		٧
ح/ صندوق الإدارة :		١٨١١		٧	
ح/ بنك حساب جاري،			١٨٢		١٠٦٣٠
تمويل النشاط الجاري،		١٨٢١		٨٦٣٠	
الاستثماري :		١٨٢٢		٢٠٠٠	
					١٠٦٣٧
					١٠٦٣٧

الباب الثالث

معالجة حسابات الميزانية

الفصل الحادى عشر

الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ

نظرا للترابط الوثيق بين حسابى الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ فسوف نعالجها معا في هذا الفصل . ورغبة في تجميع كل ما يتعلق بالموضوع في مكان واحد ، فقد رأينا ان نتناول هنا موضوعى اهلاك الأصول الثابتة نقلا من فصل التحويلات ، وصيانة الأصول الثابتة نقلا من فصل المستلزمات الخدمية .

وعلى ذلك نعالج في هذا الفصل الموضوعات التالية :

- أولا : استخدام حساب التكوين السلمى .
- ثانيا : شراء الأصول الثابتة من السوق المحلى .
- ثالثا : استيراد الأصول الثابتة .
- رابعا : انشاء الأصول الثابتة .
- خامسا : اقتناء الأصول الثابتة عن طريق الهدايا .
- سادسا : المصروفات الرأسمالية .
- سابعا : النفقات الايرادية المؤجلة .
- ثامنا : تخريد الأصول الثابتة .
- تقصيا : بيع الأصول الثابتة نقدا .
- عاشر : بيع الأصول الثابتة بالتقسيط .
- حادى عشر : مثال رقمى عن عمليات انشاء وبيع الأصول الثابتة .
- ثانى عشر : اهلاك الأصول الثابتة .
- ثالث عشر : صيانة واصلاح الأصول الثابتة .
- رابع عشر : بعض الحالات عن الأصول الثابتة .

أولا : استخدام حساب التكوين السلمى

ذكرنا في الفصل السادس ان النظام قد استحدث حساب رقم ١٢١ « التكوين السلمى » لتتجمع فيه المشروعات للقررد للوحدة تنفيذها:

(م ١٣ - النظام المحاسبى)

طبقا لخطتها الاستثمارية ، وذلك بهدف حصر تكلفة هذه المشروعات في منطقة واحدة يسهل مراقبتها ومتابعة تنفيذها .

ولقد اشرنا منذ البداية^(١) الى ضرورة تبسيط هذا الحساب لاثبات كافة العمليات المتعلقة بالاصول الثابتة : بمعنى عمليات شراء الأصول المتكاملة والمهياة للانتاج ، الى جانب عمليات انشاء أصول أو تركيبها واعدادها للتشغيل ، وكان سندا في ذلك ان هذا الاسلوب يتمشى مع ما قضي به النظام من تقسيم حساب « التكوين السلي » طبقا للتقسيم الوارد بالدليل للحسابات من ١١١ الى ١١٨ ، ولم يستثن النظام ايا من حساب الأصول الثابتة في حين ان بعض انواعها يشتري متكاملا ومهيا للاستغلال كوسائل النقل والأثاث .

وكان من رأى البعض تحميل الأصول الثابتة التي تشتري معدة ومهياة للاستغلال على الحساب النوعي المختص بالاصول الثابتة مباشرة عند ورودها دون تبسيط حساب المشروعات تحت التنفيذ ، وقد حسم هذا الخلاف بالمنشور التفسيري رقم ٣ لسنة ١٩٦٨ ، (مسلسل ٥) الصادر عن اللجنة الفنية الدائمة للنظام ، والذي قضي بتقسيم الحساب ١٢١ الى حسابات فرعية وجزئية وتحليلية بما يتمشى مع تقسيمات الحسابات الخاصة بالاصول الثابتة (من ١١١ الى ١١٨) ، وبذلك تاكلت فكرة تبسيط حساب التكوين السلي لاثبات العمليات المتعلقة بكافة انواع الأصول الثابتة . غير انه لا يستخدم في حالة اقتناء الاصل كهدية .

ولسنا في حاجة الى القول انه يتم تبسيطه ايضا بالنسبة لجميع عناصر النفقات الايرادية المؤجلة باعتبارها من مكونات الأصول الثابتة .

وقد نص النظام صراحة على ان يجعل حساب التكوين السلي دائنا بتكلفة المشروعات عندما تتكامل وتكون معدة للانتاج . فالعبرة هنا ليس استخدام الاصل فعلا انما مجرد صلاحيته للاستخدام ، الا اذا كان الاستخدام قريبا على الصلاحية كما يحدث في بعض الحالات التي تتأخر فيها اجراءات الفحص والاستلام النهائية .

واذا ما تم ترحيل تكلفة المشروعات الى حسابات الأصول الثابتة المختصة عند صلاحيتها يبدأ حساب اهلاكلها من تاريخ استخدامها الفعلي حسب القواعد المقررة^(٢)

(١) المؤلفون - الطبعة الاولى صفحة (٧٠) .

ثانيا - شراء الاصول الثابتة من السوق المحلي

تختلف المعالجة الدفترية لشراء الاصول وفقا لطريقة الشراء ، وذلك على النحو التالي :-

<p>١ - الشراء نقدا</p> <p>من ح / ١٢١ - تكوين سلمي ح / ٥٠٠ (بحسب نوع الاصل) الى ح / ٢٧٢١ - دائنو شراء اصول (ج). جديدة او ح / ٢٧٢٢ - دائنو شراء اصول. قديمة</p>	<p>١ - اثبات ثمن الشراء</p>
<p>من ح / ٢٧٢١ - دائنو شراء اصول جديدة او ح / ٢٧٢٢ - دائنو شراء اصول قديمة الى ح / ١٨٢٢ - بنك تمويل. النشاط الاستثماري</p>	<p>٢ - سداد الثمن</p>
<p>من ح / ١١ - اصول ثابتة ح / ٥٠٠ (بحسب نوع الاصل) الى ح / ١٢١ - تكوين سلمي. ح / ٥٠ (بحسب نوع الاصل)</p> <p>***</p> <p>٢ - الدفعة المقسمة</p> <p>اذا نص العقد على سداد نسبة معينة من قيمة الاصول او مبلغ معين مقلما لحين التوريد يجرى اثباته كما يلي :</p>	<p>٣ - ترحيل قيمة الاصول الى حساباتها المختصة</p>

(١) نقترح تقسيم الحساب ٢٧٢١ - دائنو شراء اصول جديدة الى الحسابات الجزئية التالية :

ح / ٢٧٢١١ - دائنو شراء اصول محليون
(موردو الاصل وموردو خدمات نقله وتركيبه ، وكذلك
موردو الخدمات الخاصة بالنفقات الايرادية المؤجلة)
ح / ٢٧٢١٢ - دائنو شراء اصول من الخارج
ح / ٢٧٢١٣ - دائنو تكاليف فتح اعتمادات مستندية
ح / ٢٧٢١٤ - دائنو انشاء اصول
ويمكن تقسيم ح / ٢٧٢٢ - دائنو شراء اصول قديمة بحسب الحاجة

١- استحقاق الدفعة

٢ - سداد الدفعة

٣ - استلام الاصل

٤ - سداد باقى الثمن

١ - البات قيمة الاصل

٣ - سداد القروض

من ح / ١٢٢١ - دفعات مقدمة
الى ح/ ٢٧٢١ - دائنو شراء اصول جديدة
او ح/ ٢٧٢٢ - دائنو قديمة

من ح/ ٢٧٢١ - دائنو شراء اصول جديدة
او ح/ ٢٧٢٢ - دائنو شراء اصول قديمة
الى ح/ ١٨٢٢ - بنك تمويل النشاط
الاستثمارى

من ح / ١٢١ - تكوين سلعى
ح / ٠٠٠ (بحسب نوع الاصل)
الى المذكورين
ح/ ١٢٢١ - دفعات مقدمة (قيمة الدفعة)
ح/ ٢٧٢١ - دائنو شراء اصول جديدة
(بباقي ثمن الشراء)

ثم يثبت قيد سداد باقى المستحق للورد
كالمعاد .
وقد يحدث ان يتم الاتفاق على جدول
السداد وفقا لتسهيلات في الدفع ومن ثم
تعالج المبالغ المتبقية بمشابة قروض وفي هذه
الحالة يقلل ح/ ٢٧٢١ في ح/ ٢٤١

★ ★ ★

٣ - شراء الاصول عن طريق القروض

من ح / ١٢١ - تكوين سلعى
ح / ٠٠٠ (بحسب نوع الاصل)
الى ح / ٢٤١١ - قروض محلية لشراء
اصول جديدة
او ح / ٢٤١٢ - قروض محلية لشراء
اصول قديمة

من ح. / ٠٠٠ (بحسب نوع القرض)
الى ح/ ١٨٢٢ - بنك تمويل النشاط
الاستثمارى

ويلاحظ أن هذا القيد تم على أساس أن القرض طويل الأجل ممثل في أصول موددة للوحدة كما في حالة التسهيلات الائتمانية أو تسهيلات موردين، وقد وسطنا حساب دائنو شراء أصول للفصل بين منتج الأصول أو موردها وبين الجهة التمويلية مانحة القرض .

ولكن قد يحدث في بعض الأحيان الحصول على قرض طويل الأجل « نقدا » كما في قروض بنك الاستثمار القومي ، وفي هذه الحالة يتم إيداع ما يتم الحصول عليه من هذا القرض بالبنك لانفاقه تباعا في شراء الأصول .

والمقترح أن تتم المعالجة التالية عند الحصول على القروض نقدا :

(أ) إذا كان القرض من القرض محدد عند الحصول عليه :
من ح / ١٨٢٢ - بنك تمويل النشاط الاستثماري
إلى ح / ٢٤١١ - قروض محلية لشراء أصول جديدة
أو ح / ٢٤١٢ - قروض محلية لشراء أصول قديمة
أو ح / ٢٤٢١ - قروض خارجية لشراء أصول

(ب) إذا كان القرض من القرض غير محدد عند الحصول عليه :
من ح / ١٨٢٢ - بنك تمويل النشاط الاستثماري
إلى ح / ٢٤١ - قروض طويلة الأجل محلية
أو إلى ح / ٢٤٢١ - قروض خارجية لشراء أصول

ثم تجرى القيود الخاصة باقتناء الأصول وسداد قيمتها كالمعتاد

★ ★ ★

ثالثا : استيراد الأصول الثابتة

١ - فتح الاعتماد :	١ - فتح الاعتماد
من ح / ١٢٢٢١ - اعتمادات مستندية	
إلى ح / ٢٧٢١ - دائنو شراء أصول	
جديدة	
ح / ٢٧٢١٢ - دائنون من الخارج	
(بقية الاعتماد) (١)	

(١) أى بقيمة ما يخصه البنك على حساب الشركة وفقا لاشعار الخصم للمدين الذى يرسله لها في ضوء شروط الدفع للمورد .

ح/ ٢٧٢١٣ - دائنو تكاليف فتح
الاعتماد المستندي
(بمعمولة ومصاريف البنك)

من ح/ ٢٧٢١٣ - دائنو تكاليف فتح الاعتماد
المستندي
الى ح/ ١٨٢٢ - بنك تمويل
النشاط الاستثماري

من ح/ ٢٧٢١٢ - دائنون من الخارج
الى ح/ ١٨٢٢ - بنك تمويل
النشاط الاستثماري
او الى ح/ ٢٤٢١ - قروض خارجية
لشراء اصول
(في حالة التسهيلات)

ح/ ١٢٢٢١ - اعتمادات مستندية
الى ح/ ٢٧٢١١ - دائنو شراء اصول
محليون
(مصاريف النولون والتأمين
البحري في حالة فوب ، مصاريف
التخليص ، مصاريف التأمين
والنقل حتى مخازن الشركة)

ح/ ٢٧٢١١ - دائنو شراء اصول محليون
الى ح/ ١٨٢٢ - بنك استثماري

هذا ويلاحظ اننا التزمنا بعدم توسيع
حساب ٢٥٣ بنك جاري دائن مقابل اعتمادات
مستندية ، وذلك باعتباره مخصصا لحالة
استيراد البضائع حسب نص النظام ، وان كنا
لا نرى ما يمنع من استخدامه في حالة استيراد
الاصول الثابتة ايضا . على أن يقتصر على
قيمة الاعتماد الذي يموله البنك .

وفي هذه الحالة تتبع القيود التالية :

من ح/ ١٢٢٢١ - اعتمادات مستندية
الى ح/ ٢٧٢١٢ - دائنون من الخارج

٢ - سداد عمولة
ومصاريف البنك

٣ - القيمة المحولة
للمورد بالخارج

٤ - المروفات المحلية

١ - قيمة الاعتماد	من ح/ ٢٧٢١٢ - دائنون من الخارج الى ح/ ٢٥٣ - جاري دائن
٢ - تمويل ح/ ٢٥٣	من ح/ ٢٥٣ - جاري دائن الى ح/ ١٨٢٢ - بنك استثماري
	اما مصاريف فتح الاعتماد وغيرها من مصاريف محلية فتقيد كما سلف ايضاحه .

٢ - التأمين النقدي للاعتمادات

تقوم الشركة المستوردة بسداد قيمة الاعتماد المستندي الى جانب نسبة مئوية من قيمته (تختلف بحسب السلع المستوردة) كتأمين نقدي (غطاء) .

وقد اختلفت الآراء في معالجة هذا التأمين ، ونعرض فيما يلي اهم هذه الآراء :

الراى الأول :

يعالج التأمين النقدي مثل قيمة الاعتماد في حساب الاعتمادات المستندية بنفس القيود التي سبق ايضاحها أعلاه . وعند الانتهاء من الاعتماد يسترد التأمين بقيد عكسي .

ويعاب على هذا الراى انه يخلط بين قيمة الاعتماد والتأمين النقدي .

الراى الثانى :

يعتبر التأمين النقدي بمثابة تأمين لدى الغير يعالج في ح/ ١٦٣١ ويسترد عند انتهاء الاعتماد .

ويؤخذ على هذا الراى احتمال تأخير او نسيان تسوية التأمين .

الراى الثالث :

يعتبر التأمين النقدي كوديعة يعالج في ح/ ١٨٣ - ودائع لأجل او باخطار سابق ثم تفك الوديعة بعد انتهاء الاعتماد .

ونحن نفضل هذا الراى .

٣ - الرسوم الجمركية

وتعالج باحدى الطرق الثلاث التالية :

الطريقة الاولى : سناد تأمين مصلحة
الجمارك على ذمة التخليص الجمركي :

من ح / ١٦٣٣ - مصلحة الجمارك - امانات
الى ح / ١٨٢٢ - بنك تمويل
النشاط الاستثماري

من ح / ١٢٢٢٢ - رسوم جمركية
الى ح / ١٦٣٣ - مصلحة الجمارك
امانات

ويؤخذ على هذه الطريقة ما يلي :

١ - لا تتمشي مع الشرح الوارد بالنظام
لكل من ح / ١٦٣٣ ، ح / ٢٦٣٣١ (راجع
ص ٧٠ ، ص ٧٧ من الجزء الاول من النظام) .

٢ - تجعل ح / ١٦٣٣ مصدرا لاستخراج
المدفوع من الرسوم المتعلقة بالاصول الثابتة
وهذا يتعارض مع النظام ، اذ ورد بكشف
المدفوعات للموازنة النقدية ح / ٢٦٣٣١ تحت
مجموعة التكوين الرأسمالي ، بينما ورد
ح / ١٦٣٣ تحت مجموعة المدفوعات الاخرى .

الطريقة الثانية - سناد الرسوم مباشرة :

من ح / ١٢٢٢٢ - رسوم جمركية
الى ح / ٢٦٣٣١ - جاري
الرسوم الجمركية على
اصول ثابتة مستوردة

١ - سناد التأمين

٢ - تسوية التأمين بعد
معرفة الرسوم

١ - قيمة الرسوم
المستحقة

٢ - سداد الرسوم

من حـ / ٢٦٣٣١ - جارى الرسوم الجمركية
الى حـ / ١٨٢٢ - البنك

ويلاحظ على هذه الطريقة انها لم توسط
حـ / ١٦٣٣ . ولذلك فهي لا تتبع الا في حالة
السداد المباشر للرسوم الجمركية .

الطريقة الثالثة - الجمع بين التأمين والسداد المباشر:

يمكن الجمع بين الطريقتين السابقتين دون
الاخلال بما ورد بالنظام وذلك على النحو التالي:

من حـ / ١٦٣٣ مصلحة الجمارك - امانات
الى حـ / ٢٦٣٣١ - جارى
الرسوم الجمركية على
اصول مستوردة

١ - سداد التأمين

من حـ / ٢٦٣٣١ - جارى الرسوم الجمركية على
اصول ثابتة مستوردة
الى حـ / ١٨٢٢ - بنك تمويل
النشاط الاستثمارى

٢ - البات الرسوم

من حـ / ١٢٢٢٢ - رسوم جمركية
(قيمة الرسوم)
الى حـ / ١٦٣٣ - مصلحة الجمارك
(قيمة التأمين)
(اذا كانت الرسوم المطلوبة تساوى التأمين)

او الى مذكورين .

ح/ ١٦٣٣ - مصلحة الجمارك
(بقية التامين)
ح/ ٣٦٣٣١ - مصلحة الجمارك
(بقيمة الزيادة عن التامين)

(اذا كانت الرسوم الجمركية تزيد عن التامين)

ثم تسدد الزيادة المطلوبة كالاتي :

من ح/ ٣٦٣٣١ - مصلحة الجمارك - جارى
الى ح/ ١٨٢٢ - بنك تمويل النشاط
الاستثمارى

اما اذا كانت الرسوم المستحقة تقل عن
التامين فقد يرى تركها لعمليات تالية او يتم
استردادها فتكون المعالجة كالاتي :

من مذكورين

ح/ ١٢٢٢٢ - رسوم جمركية (بقيمة الرسوم)
ح/ ٣٦٣٣١ - مصلحة الجمارك - جارى
(بقيمة رصيد التامين المسدد
بالزيادة)

الى ح/ ١٦٣٣ - مصلحة الجمارك
امانات (بكامل قيمة التامين)

٣ - سداد الزيادة

٤ - استرداد التامين
المسدد بالزيادة

من ح/ ١٨٢٢ - بنك تمويل النشاط الاستثمارى
الى ح/ ٣٦٣٣١ - مصلحة الجمارك

٤ - ورود الأصل واستلامه بمقر الوحدة

من حـ/ ١٢٢٢١ - اعتمادات مستندية
الى حـ/ ٢٧٢١١ - دائنسو شراء
اصول جديدة محلزون (بقيمة
النولون والتأمين البحري ،
مصاريف التخليص، مصاريف
التأمين والنقل الداخلي)

من حـ/ ٢٧٢١١ - دائنسو شراء اصول
الى حـ/ ١٨٢٢ - بنك استثماري

من حـ/ ١٢١ - تكوين سلمى
حـ/ ٠٠٠ (الاصل)

- القيمة فوب
- رسوم جمركية
- تكاليف أخرى (نولون وتأمين
ومصاريف الاعتماد وتخزين نقل)
الى مذكورين

حـ/ ١٢٢٢١ - اعتمادات مستندية
حـ/ ١٢٢٢٢ - رسوم جمركية

٥ - المصروفات الراسمالية للاصول الواردة

مما سبق يتضح أن حساب الاعتمادات
المستندية يتحمل بتكلفة الاصول المستوردة
من تاريخ فتح الاعتماد حتى الاستلام النهائي
بمقر الوحدة ، اما المصروفات الراسمالية
الايخرى التالية للاستلام كنفقات التركيب
فتقيد في حساب التكوين السلمى مباشرة .

٦ - عند اعداد الاصل وهيئته للتشفيل
والانتاج :

من حـ/ ٠٠٠ (الاصل)
حـ/ ٠٠٠ (القيمة فوب)
حـ/ ٠٠٠ (رسوم جمركية)
حـ/ ٠٠٠ (تكاليف أخرى)

١ - اثبات المصروفات
المحلية

٢ - سداد المصروفات
المحلية

٣ - افعال حـ/ الاعتماد

الى ح/ ١٢١ - تكوين سلعي
ح/ ٠٠٠ (بحسب نوع الاصل)

مثال رقمي لعملية استيراد اصل من الخارج :

- (١) تم فتح اعتماد مستندي لاستيراد آلة من الخارج قيمة الاعتماد ١٠٠٠٠ ج (سيف) .
وقد بلغت عمولة ومصاريف البنك عن فتح الاعتماد ٢٠٠ ج .
- (٢) تم تحويل قيمة الاعتماد مقابل مستندات الشحن وبلغت مصاريف التحويل ٢٠ ج .
- (٣) وصلت الآلة ميناء الاسكندرية ، وسدد لمصلحة الجمارك ٣٠٠٠ ج تأمين لحين تقدير الرسوم الجمركية المستحقة .
- (٤) بلغت الرسوم الجمركية بعد تقديرها ١٨٠٠ ج وبلغت مصاريف نقل الآلة لمقر الوحدة ٩٥ ج .

القيود :

- ١٠٢٢٠ من ح / ١٢٢٢١ - اعتمادات
٨٠٠٠ - القيمة فوب (١)
٢٠٠٠ - قيمة الشحن والتأمين البحري
٢٢٠ - تكاليف عمولة ومصاريف
الاعتماد .

٧ - فتح الاعتماد

(١) يلاحظ اننا فصلنا ثمن شراء الآلة على أساس القيمة «فوب» متشبا مع ما يقضي به النظام من اظهار القيمة « فوب » ، الرسوم الجمركية ، التكاليف الأخرى كل منها على حدة .

أما اذا اتفق على أن يكون سعر الشراء على أساس القيمة C.I.F. أو C. & F. فان معنى ذلك أن قيمة الآلة المستوردة تتضمن قيمة التأمين البحري والنولون البحري (في الحالة الاولى) أو تتضمن قيمة النولون البحري فقط (في الحالة الثانية) .

ويمكن الوصول الى القيمة « فوب » باتباع إحدى طريقتين :

- الاولى : يطلب من المورد أسعاره على أساس القيمة C.I.F., F.O.B., C. & F. .
وبذلك يمكن معرفة قيمة كل من التأمين والنولون البحري .
الثانية : أن تتولى لجنة فنية تقدير تكلفة كل من التأمين أو النولون البحري حسب الأحوال .

الى مذكورين :

١٠٠٠٠ ح/ ٢٧٢١٢ - دائنون من الخارج
٢٢٠ ح/ ٢٧٢١٣ - دائنو تكاليف فتح
الاعتماد

من مذكورين :

١٠٠٠٠ ح/ ٢٧٢١٢ - دائنون من الخارج
٢٢٠ ح/ ٢٧٢١٣ - دائنو تكاليف فتح
الاعتماد
١٠٢٢٠ الى ح/ ١٨٢٢ - بنك تمويل النشاط
الاستثماري

٢ - تحويل قيمة
الاعتماد للخارج
وسداد تكاليف
فتحه

(١) ٣٠٠٠ من ح/ ١٦٣٣ - مصلحة
الجمارك - امانات
٣٠٠٠ الى ح/ ٢٦٣٣١
مصلحة الجمارك - جاري

٣ - سداد تأمين
الجمارك

(ب) ٣٠٠٠ من ح / ٢٦٣٣١ - مصلحة
الجمارك - جاري الرسوم الجمركية
٣٠٠٠ الى ح/ ١٨٢٢ - بنك تمويل النشاط
الاستثماري

من مذكورين :

١٨٠٠ ح/ ١٢٢٢٢ - رسوم جمركية
١٢٠٠ ح/ ٢٦٣٣١ - مصلحة الجمارك - جاري
٣٠٠٠ الى ح/ ١٦٣٣ - مصلحة الجمارك
الامانات

٤ - اثبات قيمة الرسوم
وتسوية التأمين

١٢٠٠ من ح/ ١٨٢٢ - بنك تمويل النشاط
الاستثماري
١٢٠٠ الى ح/ ٢٦٣٣١ - مصلحة الجمارك -
جاري

٥ - استرداد فرق
التأمين

٦ - فعلى الرسوم
الجمركية على
التكوين السلي

١٨٠٠ من ح / ١٢١ - تكوين سلمي
١٢١٣ - آلات ومعدات
١٢١٣١ - آلات نشاط انتاجي
١٢١٣١٢ - آلات مستوردة
١٢١٣١٢٢ - رسوم جمركية
١٨٠٠ الى ح / ١٢٢٢٢ - رسوم
جمركية

٧ - مصاريف نقل
الالة للوحدة

٩٥ من ح / ١٢٢٢٢١ - اعتمادات مستندية لشراء
اصول ثابتة (تكاليف اخرى)
٩٥ الى ح / ٢٧٢١١ - دائنو شراء اصول
جديدة

٨ - سداد المصاريف

٩٥ من ح / ٢٧٢١١ - دائنو شراء اصول جديدة
٩٥ الى ح / ١٨٢٢ - بنك تمويل
النشاط الاستثماري

٩ - تمويل التكوين
السلي بتكلفة
الالة

١٠٣١٥ من ح / ١٢١ - تكوين سلمي
١٢١٣ - آلات ومعدات
ح / ١٢١٣١ - آلات نشاط
انتاجي
ح / ١٢١٣١٢ - آلات مستوردة
٨٠٠٠ ح / ١٢١٣١٢١ - القيمة فوب
٢٣١٥ ح / ١٢١٣١٢٣ - تكاليف اخرى
١٠٣١٥ الى ح / ١٢٢٢١ - اعتمادات مستندية

١٢١١٥ من ح/ ١١٣١ - آلات نشاط انتاجي	
ح/ ١١٣١٢ - آلات مستوردة	
ح/ ١١٣١٢١ - القيمة فوب	٨٠٠٠
ح/ ١١٣١٢٢ - رسوم جمركية	١٨٠٠
ح/ ١١٣١٢٣ - تكاليف أخرى	٢٣١٥
١٢١١٥ الى ح/ ١٢١ - تكوين مملعى	
(ح/ ١٢١٣ - ٠٠٠٠٠)	

١٠ - تسوية حساب
التكوين السلى
(بعد اعداد الآلة
للتشغيل)

رابعاً - انشاء الأصول الثابتة

تقيم الوحدة المشروعات للمتبعة لها في خطتها الاستثمارية باحد اسلوبين :

الأسلوب الاول :

ان تسند تنفيذ المشروعات الى احدى الوحدات المختصة ، وتسمى الوحدة الأصلية أمرة ، والوحدة الثانية منفذة ، وتظهر تكاليف عملية انشاء الأصول في هذه الحالة في حساب « المشروعات تحت التنفيذ » بلفاتر الوحدة الأمرة ، اما الوحدة المنفذة فتعتبر العملية بالنسبة لها من نشاطها الجارى .

الأسلوب الثانى :

ان تنفذ تلك المشروعات بمعرفة أجهزتها الفنية ، وحينئذ تسمى وحدة أمرة ومنفذة ، وفي هذه الحالة تعتبر عملية انشاء الأصول كعملية انتاجية . فتظهر عناصر تكلفتها في الجانب المدين من حساب العمليات الجارية ، على أن تجتمع تكلفة ما يتم منها (في حساب المشغولات الداخلية) في جانبه الدائن ، ثم تولى على حسابات الأصول الثابتة بتوسيط حساب المشروعات تحت التنفيذ .

وتختلف المعالجة الدفترية بحسب الأسلوب المتبع ، وقد رأينا أن نتناول فيما يلى قيود انشاء الأصول الثابتة وفقا للأسلوب الأول أى في الوحدة الأمرة فقط مرجئين شرح القيود في حالة الوحدة الأمرة والمنفذة معا الى الفصل الخاص بالمشغولات الداخلية .

الدفعة المقدمة :

يعالج اثباتها وسدادها بنفس القيود التي سبق ايضاحها وهي :
من ح/ ١٢٢١ - دفعات مقدمة
الى ح/ ٢٧٢١ - دائنو شراء اصول جديدة

ثم من ح/ ٢٧٢١ - دائنو شراء اصول جديدة
الى ح/ ١٨٢٢ - بنك تمويل النشاط
الاستثماري

المستخلصات الجارية عن الاعمال التي تتم
تباعا (١) :

من ح/ ١٢١ - تكوين سلمي (بقيمة الاعمال
التي تمت)
الى مذكورين

ح/ ١٢٢١ - دفعات مقدمة (المخصوص من
الدفعة المقدمة)
ح/ ٢٦٣١ - تأمينات للغير (بما يحتجز من
ضمانات)
ح/ ٠٠٠ اخرى (حسب نوع الاستقطاع)
ح/ ٢٧٢١ - دائنو شراء اصول جديدة (بصافي
القيمة بعد الاستقطاعات)

من ح/ ٢٧٢١ - دائنو شراء اصول جديدة
(بصافي قيمة المستخلص بعد
الاستقطاعات)
الى ح/ ١٨٢٢ - بنك تمويل النشاط الاستثماري

١ - استحقاق الدفعة

٢ - سداد الدفعة

٣ - قيمة المستخلص

٤ - سداد صافي
الاستحقاق

(١) تعالج التحويلات التي تقدمها الوحدة المنفذة معاملة المستخلصات
الجارية .

وقد تمت المعالجة المسبقة في ضوء ثلاثة اعتبارات هامة هي :

١ - استخدام ح/٢٧٢١ بحيث يشمل مقاولي تنفيذ وإنشاءات الأصول الثابتة رغم أنه مخصص لمورد الأصول ، وذلك توسعا من جانبنا في معنى (التراء) نيشنل أيضا (الانشاء) وإن كان يمكن استخدام حساب جزئي مثل ح/٢٧٢١٤ في حالة الانشاء .

٢ - تالية ما حجز من قيمة الأعمال كضمان أو تأمين على ح/٢٦٣١ - تأمينات للغير ، وذلك تمشيا مع شرح النظام لهذا الحساب وما جرى عليه العرف المحاسبي . غير أن هذه الطريقة لا تخدم الموازنة النقدية لأن ح/٢٧٢١ يبرز صافي المبالغ المسددة لدائني شراء الأصول ومن ثم لا تظهر حقيقة الاتفاق على التكوين الرأسمالي بالإضافة الى توزيع حساب المستحق لدائني شراء الأصول بين أكثر من حساب .

لذلك نرى تعديل هذه المعالجة بحيث يظل ح/٢٧٢١ دائننا بالجزء المحجوز كضمان أو تأمين لحين سدادها كما يجعل دائننا بقيمة المحتجز لحساب الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية (بالنسبة لمقاولي القطاع الخاص) ، على أن توضع صحيفة حساب للقاول (باستاذ دائنو شراء الأصول) هذه المقردات .

٣ - أقفال ح/١٢٢١ - دفعات مقدمة في ح/١٢١ تكوين سلمي (بالنسبة للمستقطع مقابل الدفعة المقدمة السابق سدادها) وقد يرى البعض أقفاله في ح/٢٧٢١ دائنو شراء أصول حتى يمثل الجانب الدائن من هذا الحساب اجمالي قيمة الاعمال ويظهر جانبه المدين عملية السداد ، ويكون القيد الخاص بالمستخلص في هذه الحالة كما يلي :

من ح/١٢١ - تكوين سلمي
الى ح/٢٧٢١ - دائنو شراء أصول (باجمالي قيمة
الاعمال بدلا من صافيها) .

خامسا - اقتناء الأصول الثابتة عن طريق الهدايا

يجب أن تقبل الوحدة أصولا ثابتة كهدايا أو تبرعات أو عيونات
فاذا لم تكن هذه الأصول محددة القيمة شكلت لجنة فنية لتقدير قيمتها .

اما طريقة معالجتها فقدرنا فقد تعددت الآراء بشأنها ، الى أن حسمها
قرار السيد رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ٦ لسنة ١٩٦٩ ، اذ قضى
(م ١٤ - النظام المحاسبي)

باستخدام حـ/ ٢٢٧ - احتياطات أخرى في قيد هذه الأصول ، وهو ما يتفق مع وجهة نظرنا (١) .

وعلى ذلك يجرى اثباتها على النحو التالي :

من حـ/ ١١ - أصول ثابتة

حـ/ ٠٠٠

حـ/ ٠٠٠

(بحسب نوع الأصل)

الى حـ/ ٢٢٧ - احتياطات أخرى

هذا ويلاحظ انه لا يوجد مبرر لتوسيط حـ/ ١٢١ - تكوين سلمي في هذه الحالة ، لأنه أنشيء خصيصا ليكون منطقة رقابة على الاعتمادات المخصصة للمشروعات الاستثمارية .

اما تكاليف اعداده وتهيئته للانتاج هي وحدها التي تسجل في حساب التكوين السلمي أولا بأول عند استحقاقها ، وبعد اعداد الأصل للاستخدام تعلى هذه التكاليف على قيمته .

سادسا - المصروفات الرأسمالية لاقتناء وتهيئة الأصول للانتاج

تتضمن تكلفة الأصول الثابتة العناصر التالية :

(أ) تكلفة شراء الأصول محليا أو تكلفة شرائها ، فوب ، أو تكلفة انشائها .

(ب) الرسوم الجمركية في حالة شرائها من الخارج ، وكذلك مصروفات الشحن والتأمين والتخليص والنقل للداخل .

(ج) مصروفات الاقتناء والتركييب وقيمة القواعد والانشاءات اللازمة لتكريبها وكافة المصروفات اللازمة ليصلها صالحة للاستعمال فيما عدا تكاليف تجارب بدء التشغيل التي تعتبر من قبيل النفقات الإيرادية المؤجلة .

(١) انظر الطبعة الاولى من كتابنا ص ٦٢

(د) المصروفات الراسمالية المتعلقة بزيادة طاقتها الانتاجية (لا لمجرد المحافظة على تلك الطاقة) .

وقد اوضحنا فيما سلف طريقة المعالجة الدفترية الخاصة بتكلفة الشراء والانشاء والرسوم والشحن والتأمين ، اما فيما يتعلق بمصروفات الاقتناء والتركيب وغيرها من المصروفات الراسمالية فهي اما ان تؤدي داخليا بمعرفة الوحدة ذاتها او يكلف بها الغير .

وتعتبر المصروفات الراسمالية في الحالة الاولى جزءا من تكلفة المشغولات الداخلية ، اما في الحالة الثانية فيشملها حساب مشروعات تحت التنفيذ ، وتتناول فيما يلي طريقة معالجة الحالة الاخيرة ، مرجئين شرح الحالة الاولى الى الفصل الحادى والعشرين .

طريقة المعالجة :

١ - لا جدال في ان يجعل حساب ١٢١ - تكوين سلمى مدينا بكافئة هذه المصروفات .

٢ - اما بالنسبة للحساب الدائن (الحساب الوسيط لاثبات مثل هذه المصروفات) فهناك رايان بشأنه :

الاولى - توسيط المعنات ٢٦١ - موزتين ، على اساس ان أصله المصروفات هي في الواقع مستلزمات سلمية او خدمية وان كانت تتعلق بعمليات راسمالية .

الثاني - توسيط الحساب ٢٧٢١ - دائنو شراء اصول جديدة على اساس ان هذا الحساب هو في الواقع حساب خاص لموردى الاصول الثابتة ، وهو الذى يعبر عن مجموع تكلفة هذه الاصول ، بدليل وروده - دون الحساب ٢٦١ - بكشف المدفوعات بالموازنة النقدية تحت مجموعة التكوين الراسمالي ، ومن ثم فان الاقتصاد على توسيطه يسهل متابعة البيانات المتعلقة بالاصول الثابتة ونحن نميل للاخذ بالرأى الثانى .

سابعا - النفقات الإيرادية المؤجلة

تشمل النفقات الإيرادية المؤجلة كلا من :

مصروفات التأمين ، تجارب بدء التشغيل ، أبحاث ، مستندات فنية ، فوائد سابقة على بدء التشغيل ، حملة إعلانية ، عمولات جسيمة .

وقد سبق أن عرفنا في الفصل السادس (للميزانية) هذه العناصر وأوضحنا أسباب اعتبارها أصلا ثابتا . و جدير بالذكر أنها لم تتضمن المصروفات الإدارية خلال فترة الانشاء ولا سيما بالنسبة للمشروعات الجديدة . وفي رأينا يجب أن يخصص لها حساب فرعى مستقل ، وإلى أن يتم ذلك يمكن إدراجها مع مصروفات التأسيس .

أما المعالجة المحاسبية لها فتتم كالمعتاد من خلال حساب التكوين السلمي . ويتوسيط حساب شخصي دائن . وقد ورد في الدليل المحاسبى ح/ ٢٧٢ .
دائنون مختلفون كما يلي :

ح/ ٢٧٢١ - دائنو شراء أصول جديدة

ح/ ٢٧٢٢ - دائنو شراء أصول قائمة

ح/ ٢٧٢٣ - دائنو فوائد سابقة على بدء التشغيل

ومعنى ذلك أنه لم يخصص حساب شخص وسيط لبقية عناصر النفقات الإيرادية المؤجلة وإنما يستخدم لها ح/ ٢٧٢١ - دائنو شراء أصول جديدة .

القاعدة العامة للمعالجة :

وفيما يلي القيود المحاسبية لمعالجة النفقات الإيرادية المؤجلة (فيما عدا

الفوائد السابقة) :

١ - الحصول على

عناصر الخدمات

المطلوبة

من ح/ ١٢١ - تكوين سليمي

ح/ ١٢١٨ - نفقات إيرادية مؤجلة

ح/ ٠٠٠ (مصروفات تأسيس ، تجارب ،

أبحاث ٠٠٠ وغيرها)

إلى ح/ ٢٧٢١ - دائنو شراء

أصول جديدة

٢ - تغطية النفقات على

الأصول الثابتة

من ح/ ١١ - أصول ثابتة

ح/ ١١٨ - نفقات إيرادية مؤجلة

ح/ ٠٠٠ الحساب المختص

إلى ح/ ١٢١٨ - نفقات إيرادية مؤجلة

ح/ ٠٠٠٠ - الحساب المختص

ثم تجرى قيود السداد كالمعتاد

الفوائد السابقة على بدء التشغيل :

ولايضاح معالجة هذه الفوائد نورد فيما يلي مثالا رقميا :

فى يوليو ١٩٨٢ عقدت احدى الشركات قرضا لتمويل مشروع استثمارى بمقدار مليون جنيه يسدد على عشر سنوات مع فترة سماح مدتها ٣ سنوات .
وتسدد الفوائد سنويا بمقدار ١٠٪ ، علما بان مدة تنفيذ المشروع سنقوا حدة .

أسس المعالجة :

١ - يبدأ استحقاق الفائدة ابتداء من استخدام القرض وهو في هذه الحالة يوليو ١٩٨٢ أما فترة السماح فتسرى على سداد الأصل الذى يبدأ فى يوليو ١٩٨٥ .

٢ - الفائدة التى تستحق خلال سنة انشاء المشروع وقدرها ١٠٠٠٠٠٠ جنيه تعتبر نفقة ايرادية مؤجلة ويتمين سدادها اذا توافرت السيولة لدى الشركة اما اذا تأجل سدادها فيحتسب عليها فوائد تأخير وهذه تعلق على المصروفات الادارية خلال فترة الانشاء .

٣ - الفائدة التى تستحق بعد اتمام المشروع تعتبر فائدة جارية تعالج كمصروفات تحويلية جارية .

٤ - تهلك الفوائد السابقة على بدء التشغيل على خمس سنوات ابتداء من تشغيل المشروع .

قيود المعالجة :

من ح/ ١٢١ - تكوين ملى
ح/ ١٢١٨ - نفقات ايرادية مؤجلة
١٠٠٠٠٠٠ جنيه ح/ ١٢١٨٥ - فوائد سابقة
على بدء التشغيل
١٠٠٠٠٠٠ جنيه الى ح/ ٢٧٢٣ - دائن
فوائد سابقة

١ - اثبات استحقاق
فائدة السنة الاولى

٢ - تلبية الفوائد
على الاصول الثابتة

من ح/ ١١ - اصول ثابتة
ح/ ١١٨ - نفقات ايرادية مؤجلة
ح/ ١١٨٥ - فوائد سابقة على بدء
التشغيل
الى ح/ ١٢١٨٥ - فوائد سابقة

في حالة سداد الفوائد يجرى القيد كالمعتاد :

٣ - اهلاك الفوائد
السابقة (بعد
تشغيل المشروع)

ح/ ٣٥٢ - الاهلاك
٢٠٠٠٠ جنيه ح/ ٣٥٢٨ - اهلاك نفقات ايرادية
مؤجلة (فوائد سابقة)
٢٠٠٠٠ جنيه الى ح/ ٣٣١٨ -
مخصص اهلاك نفقات ايرادية مؤجلة

٤ - البات استحقاق
فائدة السنة الثانية

١٠٠٠٠٠ جنيه من ح/ ٣٥٢ - فوائد محلية
١٠٠٠٠٠ جنيه الى ح/ ٢٧٤٣ -
فوائد مستحقة

وفي حالة السداد يجرى القيد كالمعتاد

٥ - في السنة الثالثة

نثبت القيود التالية :
١ - قيد اهلاك الفوائد السابقة كالمعتاد
(حتى تمام اهلاكها)
٢ - قيد اثبات استحقاق الفائدة كمصروف
تحويلى وسدادها

٦ - في السنة الرابعة

نثبت القيود السابقة الى جانب قيد فسط
اصل القرض ويتم عند سداذه فقط كالتالى :
ح/ ٢٤١١ - قروض محلية لشراء اصول
الى ح/ ١٨٢٢ - تمويل نشاط استثمارى

أهم الحسابات المدرجة بجانبى حساب

« التكوين السلى »

على ضوء ما سبق إيضاحه من اقتراحات بالنسبة لعمليات الشراء والانشاء للاصول الثابتة يمكن تلخيص عناصر جانبى حساب التكوين السلى (المدين والدائن) على النحو التالى :

أولاً - الجانب المدين :

حالات استخدامها	الحسابات الثابتة الوسيطة
• شراء (أو انشاء) الأصل جديداً	ح/ ٢٧٢١ - دائنو شراء أصول جديدة (بكامل القيمة قبل الاستقطاعات)
• النفقات الايرادية المؤجلة	
• كافة المصروفات الراسمالية المتعلقة بالأصول	
• شراء أصول قائمة من السوق المحلى	ح/ ٢٧٢٢ - دائنو شراء أصول قائمة
• شراء أصول جديدة خصماً من القروض المحلية	ح/ ٢٤١١ - قروض محلية لشراء أصول جديدة
• شراء أصول قائمة من القروض المحلية	ح/ ٢٤١٢ - قروض محلية لشراء أصول قائمة
• شراء أصول خصماً من القروض الخارجية	ح/ ٢٤٢١ - قروض خارجية لشراء أصول
• استيراد أصول	ح/ ١٢٢٢ - اعتمادات مستندية
• انشاء أو تركيب أو تجربة أو استكمال الأصول بمعرفة أجهزة الوحدة	ح/ ٤١٥ - مسفولات داخلية تامة
• الفوائد السابقة على بدء التشغيل	ح/ ٢٧٢٣ - دائنو فوائد سابقة على بدء التشغيل

ثانيا - الجانب الثامن :

حالات استخدامها	الحسابات المدينة الوسيطة
• تحويل ما تم استكماله من الأصول الثابتة لحساباتها المختصة	• حسابات الأصول الثابتة (من ١١١ الى ١١٧)
وكذا تحويل ما يباع من هذه الأصول وهو لا يزال في مرحلة التنفيذ لحسابات الأصول المختلفة وتحويل ما يستكمل من مرافق وتكاليف أصول سبق بيعها (مع الالتزام باستكمال هذه المرافق) (١)	• بتقسيماتها الفرعية والجزئية المختلفة
• تحويل عناصر النفقات الايرادية المؤجلة	• حساب (١١٨)
• يمثل قيمة تكاليف أصول ثابتة جاري استكمالها وتجهيزها، ويرحل كرصيد اول السنة المالية التالية	• الرصيد المدين في نهاية الفترة المالية (٢)

ثامنا - تخريد الأصول الثابتة

يقصد بتخريد الأصول الثابتة عدم صلاحيتها للاستخدام لأي سبب من الأسباب سواء كان فنيا أو اقتصاديا . ويتجه رأينا في معالجة تخريد الأصول الثابتة الى توسيط حساب جديد (بعد الرجوع الى الجهاز المركزي للمحاسبة) تحت رقم ١٧٤٢ وباسم « أصول مخردة » . ولسنا في حاجة الى القول بأن المعالجة المقترحة لا تتم الا اذا كان قرار التخريد قد اتخذ على أساس عدم استخدام الأصل فبلا ، أما اذا كان الأصل لا يزال يستخدم في التشغيل فلا يتم أي قيد حتى ولو انتهى عمره الافتراضي . وجدير بالإشارة أن واقعة التخريد يجب اثباتها دون الانتظار حتى بيع المخردة وذلك على أساس الفصل بين الواقعتين .

(١) انظر حالة بيع الأصول وهي مازالت في مرحلة التنفيذ والاستكمال .

(٢) قد يشمل الرصيد مواد ومهمات موددة أو منصرفة للمعاملات الرأسمالية وهذه المواد يتم جردها جردا فاعليا ، وتقيد في دفاتر احصائية لمراقبة عليها في السنة المالية التالية دون اجراء أي قيود حسابية .

وفيما يلي طريقة المعالجة :

١ - إذا كان الأصل لم يهلك دفترًا بالكامل:

من ح/ ١٧٤٢ - أصول مخردة
إلى ح/ ٠٠٠ الأصل المختص

ثم من المذكورين :

ح/ ٣٥٢ - الإهلاك

(بقيمة إهلاك الأصل من أول
السنة المالية حتى نهاية ربع السنة
الذي خرد فيه)

ح/ ٢٣١ - مختص الإهلاك

(بقيمة مجمع الإهلاك حتى نهاية
ربع السنة الذي خرد فيه)

ح/ ٣٦٤ - خسائر رأسمالية

(بقيمة الرصيد الدفتری للأصل
في تاريخ التخريد)
إلى المذكورين :

ح/ ٢٣١ - مختص الإهلاك

(بقيمة إهلاكه خلال الفترة)

ح/ ١٧٤٢ - أصول مخردة

(بكامل قيمة التكلفة)

(أ) تخريد الأصل

تثبت قيود البيع دون توميط حساب
مخزن مخلفات كما يلي :

من ح/ ١٧١١ - مدينو بيع أصول

(بشمن البيع)

إلى ح/ ٤٤٦١ - أرباح بيع
مخلفات

(ب) بيع الأصل المخرد

من ح/ ١٨٢١ - ح/ البنك

إلى ح/ ١٧١١ - مدينو بيع أصول

هذا ويلاحظ أن هذه المعالجة قد تمت في ضوء الاعتبارات التالية :

١ - أن تخريد الأصل قبل نهاية عمره الانتاجي مهما كان سببه يعتبر من قبيل الهلاك الطارئ، أي أن الفرق بين قيمته الدفترية ومخصص اهلاكه يعتبر خسارة رأسمالية(١) .

٢ - الخردة المتبقية من تخريد الأصل تدخل مخزن المخلفات بدون قيمة وتتخذ الاجراءات المخزنية المعتادة كاجراء رقابي الى أن يتم بيعها ، وذلك في حالة ملكية الشركة لهذه الخردة .

أما إذا كان التخريد نتيجة حادث وكان الأصل مؤمنا عليه ففي هذه الحالة تكون الخردة من حق شركة التأمين .

٣ - اعتبر ثمن بيع الخردة من قبيل ارباح بيع المخلفات حيث فقد الأصل طبيعته كأصل ثابت بالتخريد وتحول الى نوع من المخلفات .

وقد يرى البعض خصم الخسارة الرأسمالية من ارباح بيع مخلفات ، لكننا نرى الفصل بين الواقعتين خاصة إذا تم تخريد الأصل في فترة مالية ثم بيعت الخردة في فترة تالية .

٤ - تم توسيط حساب مديني بيع أصول باعتبار أن المخلفات من الأصول المتداولة وإن كان البعض يرى توسيط حساب العملاء .

وتجدر الإشارة الى أننا نرى اتباع نفس المعالجة في حالات اعدام الأصل أو الاستفناء عنه قبل استخدامه أو في بداية تشغيله .

٢ - إذا كان الأصل قد تم اهلاكه دفتريا بالكامل .

إذا تم ايداع الأصل بمخزن المخلفات ، تتخذ الاجراءات المخزنية المعتادة على أن يكتفى باثبات عملية الايداع بالسجلات المختصة بدون قيمة ، مع اجراء القيد التالي :

(١) راجع صفحة ٢٤٠ .

من المذكورين :

ح/ ١٧٤١ - أصول مخردة

ح/ ٢٣١ - منخصص الاهلاك

(بقيمة مجمع الاهلاك للمادل لقيمة
التكلفة)

الى المذكورين :

الى ح/ ١٧٤٢ - أصول مخردة

الى ح/ ٠٠٠٠٠ (الاصل المختص)

١ - تخريد الاصل

تجرى نفس القيود كما في الحالة السابقة

٢ - بيع المخردة

هذا وقد يبقى الاصل المخرد في مكانة
الاصلي بعد تخريده ، وفي هذه الحالة ايضا
يكتفى باثبات واقعة التخريد الى ان يتم بيعه .
وفي جميع الحالات يجب التأشير بالتخريد
في سجل الأصول الثابتة .

تخريد جزء من الأصل واستبداله بجزء جديد :

بموجب قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ٢٩ لسنة ١٩٧٠.
اضيف الى شرح الدليل المحاسبي لحساب ١١ - أصول ثابتة - القسرة
التالية :

وفي حالة اجراء عمرات تستلزم تخريد جزء من اصل واستبداله
بجزء جديد يؤثر في زيادة الطاقة الحالية للاصل رغم انه قد لا يزيد الطاقة
الاصلية له ، فانه يمكن في هذه الحالة محاسبيا :

١ - اجراء مقاصة بين القيمة الدفترية او التقديرية لهذا الجسـم
المخرد في حسابي « الأصل » و « منخصص الاهلاك » في كلا جانبي الميزانية .

٢ - تملى بعد ذلك قيمة الجزء الجديد على حساب الأصل نفسه .

٣ - تهلك قيمة الجزء الجديد في فترة العمر الانتاجي المتبقى للاصل .

استخدام الأصل بعد تخريده :

قد يحدث أن تضطر الوحدة الى إعادة استخدام أصل من أصولها الثابتة بعد تخريده ، وعادة تقوم باتفاق بعض المصروفات لجعله صالحا للاستعمال .

وفي هذه الحالة يتم ما يلي :

(أ) يعاد قيد الأصل ضمن الأصول الثابتة بقيمته الدفترية قبل التخريد مقابل تلبية نفس القيمة على حساب مخصص الإهلاك .

(ب) تعالج المصروفات الخاصة بأعداد الأصل ليكون صالحا للتشغيل كمصروفات صيانة أو كمصروفات رأسمالية حسب طبيعتها .

(ج) يحسب الإهلاك للأصل بواقع ٥٠٪ من القسط العادي ، باعتبارها أصلا مهلكا دفتريا بالكامل ، أما بالنسبة للمصروفات الرأسمالية فهلك على السنوات المقدرة لتشغيله بعد ذلك .

تاسعا - بيع الأصول الثابتة

يقصد ببيع الأصول الثابتة نقل ملكيتها وهي في حالة صالحة للاستخدام . وقد وضع النظام قاعدة عامة لمعالجة بيع الأصول الثابتة ، غير أنه عاد واستثنى عمليات بيع الأراضي والمقار المبنية في وحدات التعمير والإسكان واستصلاح الأراضي فحدد طريقة معينة لمعالجتها ، كذلك تهرضت اللجنة الفنية الدائمة في إجابتها على أحد الاستفسارات المقدمة لها الى كيفية معالجة بيع هذه المقار وهي لا تزال في مرحلة الأعداد والاستكمال .

وسوف نبدأ بشرح القاعدة العامة لبيع الأصول على أن نتبعها بعرض معالجة بيع المقار المستكملة وغير المستكملة في وحدات الإسكان واستصلاح الأراضي .

القاعدة العامة لمعالجة بيع الأصول :

من المعروف أن الأصول الثابتة نادرا ما يتم بيعها . لذلك قضي النظام بأنه عند بيع أي من هذه الأصول تستبعد قيمتها بالتكلفة من حسابات الأصول المختصة ، مع اعتبار ناتج البيع (الفرق بين ثمن البيع وتكلفة الأصل مخصصا منها بمخصص أهلاكه المجمع) ربحا أو خسارة رأسمالية بحسب الحالة .

هذا وتوجد طريقتان لإثبات بيع الأصول .

الطريقة الأولى :

يجعل حساب الاصل دائناً بمخصص أهلاكه وبصافي تكلفة ما تم بيعه ، على أن يظهر في حساب مديني بيع الاصول اجمالي ثمن بيع الاصل في جانبه الدائن ، وصافي تكلفة الاصل وناتج البيع (ان كان ربها) في جانبه المدين^(١) . اما اذا كان ناتج البيع خسارة فتظهر في الجانب الدائن لحساب مديني بيع اصول .

وهذه الطريقة لا تتمشي مع العرف المحاسبي السارى . فضلا عن اظهار ناتج البيع في الحساب الشخصي للمشتري وهو امر غير مقبول .

الطريقة الثانية :

يخصص حساب مستقل لظهور ناتج البيع ويعتبر بمشابة حساب وسيط للاصول المباعة ، يقيد في جانبه الدائن مخصص الاهلاك واجمالي ثمن البيع ويقيد في جانبه المدين تكلفة الاصل المباع . اما ناتج البيع فيكون متممه الحسابي . ويقتصر استخدام حساب مديني بيع الاصول على اظهار حركة سداد ثمن البيع .

ونحن نحبذ هذا الرأي وخاصة انه يمثل للمعالجة السليمة لبيع الاصول في وحدات الاسكان ، ونقترح تخصيص حساب باسم « اصول مباعة » تحت رقم ١٧٤١ (بعد الرجوع الى الجهاز المركزي للمحاسبات) ويمكن تقسيمه جزئيا بحسب انواع الاصول المباعة ، وغنى عن البيان ان هذا الحساب لا يكون له رصيد بالميزانية .

ومما يؤيد رأينا انه ورد في ص ٦٢ من الجزء الأول للنظام :

« اذا تقرر بيع الأراضي أو العقارات في نفس العام الذي تم فيه الاستصلاح أو التمهيد أو التشييد ، فيراعى توضيح تكلفة الاصول المباعة وفقا للتقسيم الوارد بالحسابات من ١١١ الى ١١٨ » .

وبالإضافة الى ذلك فان هذه الطريقة في المعالجة تخضع بسهولة اعداد قائمة الموارد والاستخدامات الراسمالية ، اذ تحصر تكلفة الاصول المباعة باعتبارها أحد عناصر السيولة .

(١) انظر المنشور التفسيري رقم ٣ لسنة ١٩٦٨ مسلسل (٥) مرفق ١٤٦ ، المنشور بالوقائع المصرية عدد ١٠٦ في ١٣/٥/١٩٦٨ .

وفيما يلي شرح المعالجة الدفترية لعمليات بيع الأصول وفقاً للطريقة الثانية .

المثال الأول (ناتج للبيع ربح) :

سيارة تكلفتها ١٠٠٠ جنيه تم بيعها بعد سنتين من تاريخ استخدامها في التشغيل بمبلغ ٩٠٠ جنيه وقد بلغ مخصص اهلاكها حتى تاريخ البيع ٢٠٠ جنيه .
١٠٠٠ من ح/ ١٧٤١ - أصول مبيعة
١٠٠٠ الى ح/ ١١٤١ - وسائل نقل

١ - اثبات عملية البيع

من مذكورين :

٩٠٠ ح/ ١٧١١ - مدينو بيع أصول (بضمن البيع)
٢٠٠ ح/ ٣٣١٥ - مخصص اهلاك وسائل نقل
١١٠٠ الى ح/ ١٧٤١ - أصول مبيعة

٢ - اثبات الارباح

١٠٠ من ح/ ١٧٤١ - أصول مبيعة
١٠٠ الى ح/ ٤٤٣ - ارباح رأسمالية

٣ - تحصيل قيمة البيع

٩٠٠ من ح/ ١٨٢١ - بنك جارى
٩٠٠ الى ح/ ١٧١١ - مدينو بيع أصول

المثال الثاني : (نتائج البيع خسارة) :

نفس المثال السابق لكن السيارة تم بيعها بمبلغ ٧٠٠ جنيه .
١٠٠٠ من ح/ ١٧٤١ - أصول مبيعة
١٠٠٠ الى ح/ ١١٤١ - وسائل نقل

١ - اثبات عملية البيع

من مذكورين :

٧٠٠ ح/ ١٧١١ - مدينو بيع أصول
٢٠٠ ح/ ٢٣١٤ - مخصص اهلاك وسائل نقل
١٠٠ ح/ ٣٦٤ - خسائر رأسمالية
١٠٠٠ الى ح/ ١٧٤١ - أصول مبيعة

٢ - اثبات الخسارة

٣ - تحصيل قيمة البيع | ٧٠٠ من ح/ ١٨٢١ - بنك جارى
٧٠٠ الى ح/ ١٧١١ - مدينو بيع اصول

قاعدة بيع الأراضي والعقارات المبنية فى وحدات استثمار الاراضى والتعمير
والاسكان :

لم يفرق النظام عند صدوره بين الارباح التى تتحقق عن بيع الاراضى
والعقارات المبنية فى الوحدات الاقتصادية المشتغلة بمناشط استثمار
الأراضي والتعمير والاسكان وبين الارباح الناتجة عن بيع مثل هذه الاصول
فى الوحدات المشتغلة بغير هذه المناشط ، اذ قضي بتسجيل هذه وتلك فى
ح/ ٤٤٣ - ارباح رأسمالية .

وقد ادخل تعديل جوهرى على هذه القاعدة بصدر قرار السيد رئيس
الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٦ لسنة ١٩٦٩ اذ نص فى مادته الثانية
على ان تدرج الارباح الرأسمالية التى تحققها الوحدات الاقتصادية التى يكون
نشاطها الاساسى هو استثمار الاراضى او بناء او انشاء العقارات بمعرفتها
بفرض البيع فى حساب جديد برقم (٤٥) يظهر رصيده فى المرحلة الاولى
من حساب العمليات الجارية . وربما كان الغرض من هذا التعديل فى رأى
الجهاز هو ان يصبح رصيد هذه المرحلة معبرا عن نتيجة نشاط تلك
الوحدات .

غير أننا نسجل على هذا التعديل الملاحظات التالية :

١ - من المعروف ان المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية
تقابل حساب الانتاج فى محاسبة الدخل ، ومن ثم فان رصيدها يعبر عن
نتيجة ما تقوم به الوحدة من عمليات انتاجية . ومن حيث ان النظام قسرو
اعتبار نشاط هذه الوحدات نشاطا استثماريا(١) فانه يتعين ألا تظهر ارباح
هذه العمليات الاستثمارية او الرأسمالية فى منطقة إيرادات النشاط
الجارى (المرحلة الاولى للحساب) .

٢ - ترتب على التعديل تمييز وتفرقة بين عناصر ذات طبيعة واحدة ،
فبينما قضي بنقل الأرباح الرأسمالية من المرحلة الثانية الى المرحلة الاولى من
الحساب نجده قد أبقي على الخسائر الرأسمالية فى مكانها بالمرحلة الثانية ،
رغم ان هذه الأرباح والخسائر لا تختلف اطلاقا من حيث نشأتها وطبيعتها ،

(١) انظر الفصل التاسع .

وإذا كان الغرض من نقل الأرباح الرأسمالية إلى المرحلة الأولى هو جعل
رصيد هذه المرحلة ممثلاً لنتيجة النشاط الجارى - فانه يتعين بدهة نقل
الخسائر الرأسمالية إلى نفس المرحلة .

هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فان التعديل لم يتعرض للفوائد
الدائنة بل أبقي عليها في المرحلة الثانية رغم ما هو معروف من ارتباطها
الوثيق والمباشر بنشاط تلك الوحدات ، ورغم أن الفوائد المدينة التي تماثلها
من حيث الطبيعة في هذا النشاط الاقتصادي يتم تسجيلها في المرحلة
الأولى من الحساب .

فالتعديل اذن قد جانبه التوفيق في تحقيق الغرض الذى يرمى اليه .

٣ - ان صياغة التعديل يفهم منها انه ينصب على الوحدات المتى
تقوم باستصلاح الأراضي أو بناء أو انشاء العقارات بمعرفتها ، ولم يتعرض
لنفس الوحدات التي تزاوئ هذا النوع من النشاط عن طريق تكليف
وحدات متخصصة بتنفيذه لحسابها . ونحن نرى علم وجود أى مبرر
لهذه التفرقة بل يجب معاملة كافة الوحدات المشتغلة بهذا النشاط معاملة
واحدة .

٤ - فى رأينا أن الحل السليم الذى يكفل تحقيق غرض الجهاز
المركزى للمحاسبات من هذا التعديل دون تعارض مع طبيعة نشاط تلك
الوحدات ، هو دمج المرحلتين الأولى والثانية من حساب العمليات الجارية -
لهذه الوحدات - في مرحلة واحدة يمثل رصيدها بحق نتيجة النشاط
الجارى ، وفي هذه الحالة يلغى ح/٤٥ .

اما اذا أريد الإبقاء على ح/٤٥ فيظل في المرحلة الثانية من حساب
العمليات الجارية حسب ترتيبه ، على أن يتفرع من ح/٣٦٤ - خسائر
وأسمالية حساباً جزئياً خاصاً بخسائر مشروعات التعمير والإسكان
واستصلاح الأراضي ، أو تظهر هذه الخسائر كـرصيد مدين لحساب ٤٥ .

وفيما يلى شرح المعالجة الدفترية لعمليات الأراضي والعقارات المبينة
في وحدات التعمير والإسكان واستصلاح الأراضي وفقاً للتعديل الأخير .

(١) حالة بيع الأصول بعد استكمال تكلفتها :

المقصود باستكمال تكلفة الأصول في هذه المناشط الاقتصادية هو
اتمام تمهيد الأراضي وتزويدها بكافة المرافق ، كذلك اتمام بناء العقارات
وأعدادها للاستغلال .

١ - عملية البيع

من مذكورين :

ح/١٧١١ - مدينو بيع اصول (ثمن البيع)

ح/١٧٤١ - اصول مبيعة (تكلفة الاصل)

الى مذكورين :

ح/١٧٤١ - اصول مبيعة (بشن البيع)

ح/١١١ - اراضي

ح/١١٢ - مباني وانشاءات (بقيمة

التكلفة)

ح/٤٥ - ارباح مشروعات التعمير والاسكان

واستصلاح الاراضي

(بقيمة الزيادة في ثمن البيع عن

التكلفة)

٢ - عملية تحصيل القيمة

من ح/١٨٢١ - بنك تمويل النشاط الجارى

الى ح/١٧١١ - مدينو بيع الاصول

وجدير بالاشارة انه في حالة البيع باقل من التكلفة تظهر الخسارة في رأينا كرسيد مدين لحساب ٤٥ .

(ب) حالة بيع الاصول وهي مازالت في مرحلة التنفيذ والاستكمال :

ويواجهنا في هذه الحالة أحد أمرين ، الا تكون الوحدة ملتزمة باستكمال تكلفة الاصل المباع ، فتتم المعالجة الدفترية كما شرحناه في الحالة السابقة .

اما اذا كانت الوحدة البائعة ملتزمة باستكمال تكلفة الاصل المباع ، فقد اصدرت اللجنة الفنية الدائمة للنظام (١) توصيتها بشأن معالجة هذه الحالة على النحو التالي :

« في حالة بيع الأرض نقداً أو استثناء ثمن البيع بالكامل شاملاً لمرافقتها التي لم تتم بعد ، تسوى تكلفة الأرض بالاستبعاد من بند المشروعات تحت التنفيذ وما يخصها من ربح من ثمن البيع يضاف الى ارباح مشروعات التعمير والاسكان واستصلاح الأراضي . اما ما يخص المرافق - التي لم تتم - من ثمن البيع (تكلفة وارباحا) فيعتبر مدفوعاً من العملاء - تظل حساباتهم دائنة به الى أن يتم انشاء المرافق التي تملي تكلفتها على بندها المختص المتفرع من حساب المشروعات تحت التنفيذ ، ثم تسوى بعد اتمامها

(١) المنشور التفسيري رقم (٣) لعام ١٩٦٨ . استفسار رقم ١٤ .

(م ١٥ - النظام المحاسبي)

مع حساب العملاء وحساب أرباح مشروعات التعمير والإسكان واستصلاح الأراضي أو الخسائر الرأسمالية حسب الأحوال بالاستبعاد من حساب المشروعات المذكورة . وفي حالة البيع بالأجل - بالتقسيط - فصالح بنفس الطريقة وبمراعاة الأضاف إلى الإيرادات إلا ما يستحق منها خلال السنة الحالية وتعليق أرباح الأقساط التي لم تستحق بعد للحساب المختص بها وهو ح/٢٧٣٢ - أرباح مبيعات بالتقسيط تخص أعواما لاحقة .

وفيما يلي طريقة المعالجة طبقا لهذه التوصية :

١ - اثبات البيع	من ح/١٧١١ - مدينو بيع اصول الى مذكورين : ح/١٢١ - تكوين سلعي ح/٠٠٠ (الحساب المختص بحسب نوع الاصل) (بقيمة التكلفة حتى تاريخ البيع) ح/٤٥ - أرباح مشروعات التعمير والإسكان واستصلاح الأراضي (بقيمة ارباح الجزء الذي تم)
٢ - تحصيل القيمة	من ح/١٨٢١ - بنك تمويل النشاط الجاري الى ح/١٧١١ - مدينو بيع اصول (بضمن البيع كاملا) (وبذلك يكون رصيد ح/١٧١١ دائن بتكلفة استكمال المرافق وارباحها) .
٣ - بعد استكمال المرافق	وبعد استكمال تكلفة المرافق يجرى القيد التالى : من ح/١٧١١ - مدينو بيع اصول الى مذكورين : ح/١٢١ - تكوين سلعي (بتكلفة استكمال المرافق) ح/٤٥ - ارباح مشروعات التعمير والإسكان (بأرباح المرافق المستكملة)

عيوب طريقة اللجنة الفنية :

ويوجه الى الطريقة السابقة عدة انتقادات اهمها :

١ - لا تقضي الطريقة بترحيل تكلفة الاصل المباع من ح/١٢ الى ح/١١ ، ورغم ان هذا الترحيل لا يتم عادة الا بعد استكمال الاصول واعدادها للانتاج ، الا انه يتعين اجراؤه ايضا في حالة بيع الاصول قبل استكماله ذلك بفرض تحديد تكلفة الاصول المباعة من واقع حسابات الاصول وفقا لما قضي به النظام .

٢ - تستخدم حساب مدينى بيع الاصول في اثبات تكلفة الاصول المباعة وفي الوقت نفسه في اثبات سداد ثمنها ، الأمر الذى رفضناه فيما سبق لمجافاته للعرف المحاسبى المعمول به في هذه الوحدات ولمخالفته لما قضي به النظام من ناحية أخرى .

٣ - في حالة بيع الاصول غير المستكملة نقدا فان هذه الطريقة تظهر رصيدا دائنا (شاذا) لحساب مدينى بيع الاصول خلال فترة الاستكمال مختلطا بما قد يكون هناك من أرصدة دائنة حقيقية نتيجة السداد للمقدم أو السداد الذى يزيد عن القيمة البيعية .

٤ - في حالة بيع الاصول غير المستكملة بالتقسيط فانه يستحيل تسجيل تكلفة الاصول المباعة ، لأن معنى ذلك أن يكون لهذا الحساب رصيدان أحدهما دائن يمثل تكلفة الجزء غير المستكمل والآخر مدين يمثل قيمة الأقساط المؤجل سدادها وهذا غير جائز محاسبيا .

٥ - ان عدم اتمام تكلفة المرافق في تاريخ البيع انما يمثل التزام البائع باستكمال المرافق ولما كان هذا الالتزام تقديريا فانه يصبح اقرب ما يكون الى الخصصات .

لذلك فاننا نرى أن المعالجة الصحيحة هي تجنب ما يقابل تكاليف المرافق غير المستكملة من ناتج البيع واثبات قيمتها التقديرية ضمن ح/٢٧٣٣ - الارصدة الدائنة المتنوعة ، مع تخصيص حساب جزئى مستقل تقترح ترميزه بالرقم ٢٧٣٣١ باسم حساب التزامات استكمال تكاليف ومرافق .

ولسنا في حاجة الى القول بأن هذا الاقتراح انبا يتمشي مع ما جرى عليه العمل في الوحدات المشتغلة بتلك العمليات .

الطريقة المقترحة :

ازاء العيوب الجديدة السالفة فاننا نقترح الطريقة التالية للمعالجة :

١ - ترحل تكلفة الأصل المباع من ح/ ١٢ الى ح/ ١١ .

٢ - يثبت البيع وتحصيل الثمن كالمعتاد .

٣ - يعالج ناتج البيع كما يلي :

من ح/ ١٧٤١ - أصول مبيعة .

الى مذكورين :

ح/ ٢٧٣٣١ - التزامات استكمال تكاليف ومرافق

(بالقيمة المقدرة لهذه التكاليف)

ح/ ٤٥ - ارباح مشروعات التصير والاسكان واستصلاح

الأراضي

٤ - يوسط ح/ ١٢ لاثبات قيمة التكاليف والمرافق المستكملة سنويا

على ان يتم ترحيلها الى ح/ ١١ عند إتمام التنفيذ .

٥ - يخفض ح/ ٢٧٣٣١ بقيمة هذا الاستكمال بالقيد التالي .

من ح/ ٢٧٣٣١ - التزامات استكمال تكاليف ومرافق

الى ح/ ١١ - أصول ثابتة

ح/ ٠٠٠ (بحسب نوع الأصل)

٦ - بعد الانتهاء من تنفيذ واستكمال التكاليف والمرافق تسوى فروق

التقدير - ان وجدت - كالآتي :

(أ) اذا كان رصيد ح/ ٢٧٣٣١ يزيد عن التكاليف الفعلية للاستكمال :

يرحل الفرق الى ح/ ٤٥ - ارباح مشروعات التصير والاسكان .

(ب) أما اذا كان رصيد ح/ ٢٧٣٣١ يقل عن التكاليف الفعلية :

يسوى الفرق مع ح/ ٣٦٤ - خسائر رأسمالية .

أو مع ح/ ٣٦٥ - مصروفات سنوات سابقة حسبما تسفر عنه

التكلفة الكلية للأصل .

أو يعالج كرصيد مدين لحساب ٤٥ .

عاشرا - بيع الأصول الثابتة بالتقسيط

لم يتعرض النظام أصلا لموضوع البيع بالتقسيط ، وكل ما ورد به في هذا الصدد هو استحداث الحساب ٢٧٣٢ - أرباح مبيعات تقسيط تخص أعواما لاحقة . ويحصل هذا الحساب دائنا بقيمة الأرباح التي تخص أعواما لاحقة ، أي الأرباح التي تخص الأقساط المؤجل سدادها للاعسوم التالية ، كما يجعل مدينا بما يحقق من هذه الأرباح في كل سنة من السنوات المقبلة محسوبا على أساس ما يستحق (أو يحصل قبل موعد الاستحقاق) من الأقساط خلال كل سنة .

وخدمة للوحدات المشتغلة بتمهيد وتقسيم الأراضي وتمليك العقارات المبنية ، فقد رأينا أن نعرض لموضوع بيع الأصول الثابتة بالتقسيط في شيء من التفصيل فيما يلي :

طرق المعالجة الدفترية :

تختلف المعالجة الدفترية في حالة بيع الأصول الثابتة بالتقسيط وفقا للمعامل التالية :

١ - كيفية معالجة فوائد التقسيط من حيث اظهارها مستقلة كفوائد دائنة أو منمجة في ثمن البيع .

٢ - كيفية تحميل حساب العميل بفوائد التقسيط من حيث تحميله بكل الفوائد وقت عقد الصفقة أو تحميله بها في مواعيد استحقاق كل قسط .

٣ - كيفية استرداد تكلفة الاصل المباع ، فالبعض يرى توزيع هذه التكلفة على سنوات التقسيط بينما يفضل البعض الآخر استردادها بالكامل من مقدم الثمن (والاقساط الأولى إذا لم يكن المقدم كافيا) ، ثم اعتبار الأقساط الباقية أرباح وفوائد سنوات لاحقة يتم تسويتها سنويا .

ولعل أكثر طرق المعالجة المحاسبية استخداما في الوحدات المشتغلة بهذه الأنشطة هي الطريقة التي تعتمد على الأسس التالية :

(أ) إظهار فوائد التقسيط منفصلة عن ثمن البيع .

(ب) إثبات هذه الفوائد في تاريخ استحقاق كل قسط .

(ج) توزيع تكلفة الأصل المباع على سنوات التقسيط .

وبلاحظ أن قيمة القسط السنوي إما أن تكون ثابتة أو متناقصة ،
ففي الحالة الأولى يوزع ثمن البيع بالتقسيط بالتساوي على عدد سنوات
التقسيط وفي الحالة الثانية يتم توزيع ثمن البيع نقداً على تلك السنوات مع
إضافة الفائدة التي تستحق على كل قسط وفي الحالتين يتعين تقسيم كل
قسط إلى عناصره الثلاثة من تكلفة و ربح وفائدة .

وفيما يلي عرض لخطوات المعالجة في ضوء الأسس السابقة ، متبعين
طريقتنا بتوسيط ح/أصول مبيعة لسلامتها ودقتها .

أولاً - في السنة التي يتم فيها البيع :

من ح/ ١٧١١ - مدينو بيع أصول
إلى ح/ ١٧٤١ - أصول مبيعة
(إثبات ثمن البيع غير شامل فوائد التقسيط)

ثم من ح/ ١٧٤١ - أصول مبيعة
إلى مذكورين
ح/ ٠٠٠ (الأصل المختص بالتكلفة)
ح/ ٤٥ - أرباح مشروعات التصميم
(بالزيادة عن التكلفة)

من ح/ ١٨١ - نقدية بالصندوق
أو من ح/ ١٨٢١ - بنك تمويل نشاط جاري
إلى ح/ ١٧١١ - مدينو بيع الأصول

١ - إثبات بيع الأصول

٢ - تحصيل مقدم الثمن

٣ - فائدة القسبط
المستحق خلال السنة

من ح/ ١٧٣٣ - فوائد مستحقة
الى ح/ ٤٤١ - فوائد دائنة

٤ - تعصيل القسبط
والفائدة

من ح/ ١٨١ - نقدية بالصندوق
او من ح/ ١٨٢١ - بنك تمويل نشاط جاري
الى مذكورين
ح/ ١٧٣٣ - فوائد مستحقة (قيمة
الفوائد)
ح/ ١٧١١ - مدينو بيع اصول (قيمة
القسبط بدون فوائد)

وفي نهاية السنة المالية يتم حصر ارصدة
مدينو بيع الاصول التي تستحق اعتبادا من
اول السنة المالية ، وتستخرج قيمة الارباح
الراسمالية الخاصة بهذه الارصدة وتجسرى
القيود التالية .

٥ - استبعاد ارباح
الاعوام اللاحقة

من ح/ ٤٥ - ارباح مشروعات التعمير
الى ح/ ٢٧٣٢ - ارباح مبيعات تقسيط
تخص اعواما لاحقة

٦ - البتات الارباح
والفوائد التي تخص
العلم

من مذكورين
ح/ ٤٥ - ارباح مشروعات التعمير
ح/ ٤٤١ - فوائد دائنة
الى ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية

ثانيا - في السنة المالية التالية :

قبل بداية كل شهر يتم اعداد كشوف
بالاقساط التي تستحق خلاله ومن واقع هذه
الكشوف تجرى القيود التالية :

٧ - استحقاق الأرباح
والفوائد

من مذكورين
ح/ ٢٧٣٢ - أرباح مبيعات تقسيط
(بنصيب الأقساط من الأرباح)
ح/ ١٧٣٣ - فوائد مستحقة
(بقيمة الفوائد المحملة على الأقساط)
الى مذكورين
ح/ ٤٥ - أرباح مشروعات التعجير
ح/ ٤٤١ - فوائد دائنة

٨ - تحصيل القسط
والفوائد

من ح/ ١٨١ - نقدية بالصندوق
او من ح/ ١٨٢١ - بنك تمويل نشاط جارى
(بقيمة القسط والفوائد)

الى مذكورين
ح/ ١٧١١ - مدينو بيع اصول
(بقيمة القسط)
ح/ ١٧٣٣ - فوائد مستحقة (بقيمة
الفوائد)

٩ - تسوية أرباح
وفوائد الاقساط

وفي نهاية هذه السنة يجرى القيد التالى :
من مذكورين
ح/ ٤٥ - أرباح مشروعات التعجير
واستصلاح الأراضي
ح/ ٤٤١ - فوائد دائنة
الى ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية

★ ★ ★

حادى عشر - مثال رقمى لعمليات انشاء وبيع الأصول الثابتة

نظرا لأهمية المعالجة المحاسبية لعمليات انشاء وبيع الأصول الثابتة في الوحدات العقارية سواء المشتغلة باستصلاح الأراضي وبيعها أو بتقسيمها وتمهيدها أو بإقامة العمارات السكنية لتمليكها ، نورد فيما يلى مثالا رقميا شاملا لهذه المعالجة :

١ - تقوم إحدى الوحدات بتقسيم وتمهيد ٥٥٠٠٠ م^٢ من الأراضي .

٢ - اسندت عملية التمهيد لأحد المقاولين وسددت له دفعة مقدمة مقدارها ٢٠٠٠٠ جنيه وتم التعاقد على أساس تنفيذ العملية على سنتين .
بواقع المتر المربع ٢٥ جنيه .

٣ - تم خلال السنة الأولى استكمال تمهيد واعداد ٢٤٠٠٠ م^٢ وبدى في تمهيد ٢١٥٠٠ م^٢ لم يتم استكمالها حتى نهاية السنة الأولى ، وتسم استكمالها في السنة الثانية .

٤ - سعر البيع للمتر المربع { جنيهات بخلاف فوائد التقسيط (بالنسبة للمبيعات بالتقسيط) وقدرها ٥٪ سنويا .

خلال السنة الأولى :

(أ) قدم المقاول مستخلصا (نهائيا) عن تمهيد ٢٤٠٠٠ م^٢ (مستكملة التمهيد والمرافق) وبياناته كالتالى :

جنيه	
١٠٠٠٠	قيمة الأعمال (على أساس ٢٥٠٠ جنيه للمتر المربع)
٤٠٠	خصم ضمان لحين الانتهاء من كافة الأعمال
٩٦٠٠٠	صافي المستخلص
١٠٠٠٠	استقطاعات من الدفعة المقدمة
٨٦٠٠٠	الصافي ودفع بشيك .

كما قدم مستخلص أعمال رقم (١) عن البعء في تمهيد ١٥٠٠٠ م^٢ مربع وبياناته كالتالى :

جنيه	
١٥٠٠٠	قيمة الأعمال التي تمت حتى نهاية العام الأول
٢٠٠٠	بواقع ١ جنيه للمتر المربع استقطاعات من الدفعة المتقدمة
١٣٠٠٠	الصافي ودفع بشيك

(ب) تم بيع ٢م٤٥٠٠٠ منها ٢م٤٠٠٠٠ مستكملة ودفعت قيمتها نقداً و ٥٠٠٠ متر لم تستكمل بعد ودفع من قيمتها ٢٠ ٪ والباقي يقسط على ١٠ سنوات .

٦ - خلال السنة الثانية :

(أ) تم استكمال تكاليف ومرافق ال ١٥٠٠٠ ٢م (ببيلغ ٢٢٥٠٠ جنيه) وتم سدادها بشيك بعد خصم رصيد الدفعة المقدمة .

(ب) تم تحصيل القسط الأول من الأراضي المباعة بالتقسيط .

(ج) تم سداد الضمان السابق استجازه من المقاول .

(د) لم يتم بيع الـ ٢م١٠٠٠٠ الباقية .

وفي الصفحات التالية بيان المعالجة المحاسبية في كل سنة مالية بدفاتر الوحدة البائنة ، وسوف نتبع طريقتنا بتوسيط ح/ اصول مبيعة اذ يتضح سلامتها ودقتها خاصة في تسجيل بيع الأراضي غير المستكملة .

السنة المالية الاولى :

٢٠٠٠ من ح/ ١٢٢١ - دفعات مقدمة	١ - اثبات الدفعة
٢٠٠٠ الى ح/ ٢٧٢١ - دائن	المقدمة
شراء اصول جديدة	
٢٠٠٠ الى ح/ ٢٧٢١ - دائن شراء اصول	٢ - سداد الدفعة
٢٠٠٠ الى ح/ ١٨٢٢ - بنك	المقدمة
استثماري	

٣ - إثبات قيمة
الستخلصين

١١٥٠٠٠ الى ح/ ١٢١ - تكوين سلمي
ح/ ٠٠٠ (أراضي بناء)
١١٥٠٠٠ الى ح/ ٢٧٢١ - دائنوا شراء
أصول جديدة

٤ - سداد المستحق

١١١٠٠٠ من ح/ ٢٧١١ - دائنوا شراء أصول

الى المذكورين

١٢٠٠٠ ح/ ١٢٢١ - دفعات مقدمة
٩٩٠٠٠ ح/ ١٨٢٢ - بنك تمويل استثماري
(يظل رصيد ح/ ٢٧٢١ دائنوا بقيمة
الضمان المحجوز من المقاول)

٥ - تحويل تكلفة
الأراضي التي بيعت

١٠٥٠٠٠ من ح/ ١١١٦ - أراضي بناء
١٠٥٠٠٠ الى ح/ ١٢١ - تكوين سلمي
ح/ ٠٠٠ (أراضي بناء)
(تكلفة ٤٠٠٠٠ م^٢ تم استكمالها وتكلفة
٥٠٠٠ م^٢ لم تستكمل بعد) .

٦ - بيع الأراضي
المستكملة

١٠٠٠٠٠ من ح/ ١٧٤١ - أصول مبيعة
١٠٠٠٠٠ الى ح/ ١١١٦ - أراضي بناء

١٦٠٠٠٠ من ح/ ١٧٢١ - مدينوا بيع أصول
١٦٠٠٠٠ الى ح/ ١٧٤١ - أصول مبيعة

٦٠٠٠٠ من ح/ ١٧٤١ - أصول مبيعة
٦٠٠٠٠ الى ح/ ٤٥ - ارباح التصدير

١٦٠٠٠٠ من ح/ ١٨٢ - بنك حساب جارى
١٦٠٠٠٠ الى ح/ ١٧١١ - مدينو بيع
أصول

٢٠٠٠٠ من ح/ ١٧١١ - مدينو بيع أصول
٢٠٠٠٠ الى ح/ ١٧٤١ - أصول مبيعة

٥٠٠٠٠ من ح/ ١٧٤١ - أصول مبيعة
٥٠٠٠٠ الى ح/ ١١١٦ - اراضي بناء

١٥٠٠٠ من ح/ ١٧٤١ - أصول مبيعة
الى المذكورين
٧٥٠٠ ح/ ٢٧٣٣ - التزامات استكمال
تكاليف ومرافق
(٢٥٠٠٠ م × ١٥٠٠ باقى التكلفة)
٧٥٠٠ ح/ ٤٥ - ارباح التصدير

٤٠٠٠ من ح/ ١٨٢ - بنك حساب جارى
٤٠٠٠ الى ح/ ١٧١١ - مدينو بيع
أصول

٦٧٥٠٠ من ح/ ٤٥ - ارباح مشروعات التصدير
الى المذكورين
٦١٥٠٠ ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية
٦٠٠٠ ح/ ٢٧٣٣ - ارباح مبيعات
بالتقسيط

٧ - اثبات ناتج
قيمتها

٨ - تحصيل قيمتها

٩ - بيع الاراضي
غير المستكملة

١٠ - اثبات ناتج
البيع

١١ - المحصل من ثمن
الارض غير المستكملة

١٢ - التصرف في الارباح

ويوضح مما سبق أننا اتبعنا مبدأ حساب الربح على أساس المحصل وهو :

$$(أ) \text{ أرباح للبيعات النقدية : } ١٦٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠ = ٦٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

(ب) أرباح الأقساط المحصلة من مبيعات التقسيط :
الأقساط المحصلة × نسبة الربح

$$= \frac{٧٥٠٠ (\text{الربح})}{٢٠٠٠٠ (\text{ثمن البيع})} \times ٤٠٠٠ =$$

$$= ٤٠٠٠ \times ٣٧,٥\% = ١٥٠٠ \text{ جنيه}$$

ونحن نميل لاتباع هذا المبدأ في شركات الاسكان والتعمير لتبشيله للواقع وسهولته في التطبيق العملي ، وان كان البعض يرى احتسابه على أساس الأقساط المستحقة ، ثم تكوين مخصص لتساقلة أرباح الأقساط المستحقة ولم تحصل حتى نهاية السنة المالية .

السنة المالية التالية

٢٢٥٠٠ من ح/ ١٢١ - تكوين سلمي ح/ ٠٠٠ (أراضي بناء) .	١ - استكمال تكاليف ومرافق الأراضي غير المستكملة
٢٢٥٠٠ الى ح/ ٢٧٢١ - دائنو شراء أصول جديدة	
٢٦٥٠٠ من ح/ ٢٧٢١ - دائنو شراء أصول ٨٠٠٠ الى ح/ ١٢٢١ - دفعات مقبلة ١٨٥٠٠ الى ح/ ١٨٢٢ - بنك استثماري	٢ - سداد المستحق للمقاول بها فيه الضمان المحجوز
٣٢٥٠٠ من ح/ ١١١٦ - أراضي بناء (٢٢٥٠٠ + ١٠٠٠٠ مرحلة)	٣ - التحويل لحساب الاصل
٣٢٥٠٠ الى ح/ ١٢١ - تكوين سلمي ح/ ٠٠٠ (أراضي بناء)	

٤ - تخفيض مخصص
استكمال المرافق
بتكلفة الاستكمال

٧٥٠٠ من ح/ ٢٧٣٣١ - التزامات استكمال
تكاليف ومرافق
٧٥٠٠ الى ح/ ١١١٦ - اراضي بناء

٥ - تحصيل القسط
الاول من مبيعات
التقسيط

١٦٠٠ من ح/ ١٨٢ - بنك تمويل نشاط
جاري
١٦٠٠ الى ح/ ١٧١١ - مدينو بيع
اصول

٦ - استحقاق الارباح
والفوائد

من مذكورين
٦٠٠ ح/ ٢٧٣٢ - ارباح مبيعات التقسيط
(٣٧٥×١٦٠٠ / %)
٨٠٠ ح/ ١٧٣٣ - فوائد مستحقة
(٥×١٦٠٠٠ / %)
الى مذكورين
٦٠٠ ح/ ٤٥ - ارباح مشروعات
التعمير
٨٠٠ ح/ ٤٤١ - فوائد دائنة

٧ - تحصيل القسط
والفوائد

١٤٠٠ من ح/ ١٨٢ - بنك حسابات جاري
الى مذكورين
٦٠٠ ح/ ١٧١١ - مدينو بيع اصول
٨٠٠ ح/ ١٧٣٣ - فوائد مستحقة

٨ - تسوية ارباح
وفوائد القسط

من مذكورين
٦٠٠ ح/ ٤٥ - ارباح مشروعات التعمير
٨٠٠ ح/ ٤٤١ - فوائد دائنة
١٤٠٠ الى ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية

ثاني عشر - اهلاك الأصول الثابتة

تعريف الاهلاك :

عرف النظام الاهلاك بأنه ، توزيع تكلفة الاصل القابل للاهلاك على مدة عمره الانتاجي بطريقة مناسبة . وقد يطلق على اهلاك أصول معينة اصطلاح (النفاد) ، والنفاد ظاهرة مميزة للأصول المتناقصة (القابلة للنفاد) من مناجم ومهاجر وآبار بترول وما شابه ، حيث تؤدي عمليات الاستخراج الى الاقلال من قيمتها حتى تتلاشي تلك القيمة بانتهاء ما تحتويه تلك الأصول من خامات . يمكن استخدامها على أساس اقتصادي .

طريقة معالجة الاهلاك :

تجرى القيود التالية :

١ - الاهلاك خلال فترة التجارب :

من حـ / ١٢١ - التكوين السلمي
١٢١٨ - نفقات إيرادية مؤقتة
١٢١٨٢ - تجارب بدء التشغيل
الى حـ / ٢٣١ - مخصص الاهلاك
(الحساب الفرعي بحسب نوع الاصل)

ويثبت هذا القيد سواء أجريت التجارب بعرفة الوحدة او بمعرفة
الفير .

٢ - الاهلاك خلال العمر الانتاجي للأصل :

من حـ / ٣٥٢ - الاهلاك
(الحساب الفرعي بحسب نوع الاصل المهلك)
الى حـ / ٢٣١ - مخصص اهلاك
(قيمة اهلاك الاصول التي لم يتم اهلاكها دفتريا بالكامل) .

٣ - الاهلاك بعد نهاية العمر الانتاجي للأصل :

من حـ / ٣٥١ - الاهلاك
الى حـ / ٢٢٦ - احتياطي ارتفاع أسعار الاصول
(قيمة اهلاك الاصول التي تم اهلاكها دفتريا بالكامل وما زالت تعمل
في الإنتاج) .

استخدام مخصص الاهلاك :

يظل حساب مخصص الاهلاك المجمع ظاهرا في جانب الخصوم بالميزانية حتى يتقرر بيع الاصل أو تخريده • وحينئذ يجعل حساب مخصص الاهلاك مدينا بكامل قيمته كما يجعل دائما بها حساب « أصول مباعة » أو « أصول مخردة » اللذين اقترحنا استخدامهما تحت رقم ١٧٤١ ، ١٧٤٢ • وهنا يثور سؤال هام • متى يقلل حساب مخصص اهلاك النفقات الايرادية المؤجلة ؟

فهناك من يرى اقفاله بعد نهاية فترة الاهلاك قياسا على بيع أو تخريد الاصول الثابتة الاخرى وهناك من يرى عدم اقفاله اظهارا لقيمة هذه النفقات كأحد عناصر رأس المال الثابت عند قياس معامل رأس المال/إنتاج وهو ما نفضله •

الهلاك الطارئ للاصول (١) :

ينشأ الهلاك الطارئ نتيجة حادث عرضي من شأنه منع استخدام الاصل في الانتاج • وتحمل الخسارة التي تنجم في هذه الحالة على الحسابات الختامية عن الفترة المالية التي وقع الحادث خلالها • ويطبق نفس المبدأ بالنسبة للتقادم الذي لم يكن متوقعا بسبب ظروف غير طبيعية تؤدي الى تقادم الاصل قبل انتهاء عمره الانتاجي المقدر • أما التقادم المتوقع في الظروف الطبيعية فتغطي مدلات الاهلاك العادية •

معالجة الهلاك الطارئ :

هناك خلاف في معالجة الخسارة الناجمة عن الهلاك الطارئ • فالبعض يرى تحميل هذه الخسارة على حساب الاهلاك (ح/ ٣٥٢) طالما صمماها النظام هلاكا •

لكن يؤخذ على هذه المعالجة انها :

(١) تجافي طبيعة الاهلاك الصادى الناجم عن استخدام الاصل في الانتاج •

(ب) تضخم الاهلاك كأحد عناصر التكلفة مما يخل اخلالا جسيما بمعدلات التكاليف والعلاقات الفنية بين الانتاج وعناصر تكلفته •
(ج) تخفض فائض العمليات الجارية باستخدمات لا تتعلق بالنشاط الانتاجي •

لهذه الاعتبارات نرى اعتبار الهلاك الطارئ خسارة رأسمالية • ونظرا لأن الهلاك الطارئ، للاصل ينجم عند تخريده قبل انتهاء عمره الانتاجي لذلك فانه يتيح في معالجة الهلاك نفس القيود التي شرحناها في حالة تخريد الاصل قبل اتمام هلاكه دفتريا بالكامل (٢) •

(١) انظر النظام المحاسبى صحيفة رقم ١١٣ •

(٢) انظر صفحة ٢١٨ •

أهم القواعد المتعلقة باهلاك (١)

الاصول القابلة للاهلاك :

تخضع كافة الاصول الثابتة للاهلاك فيما عدا من الارض ، أما التكاليف الرأسمالية المضافة اليها فهي الواجبة الاعلاك بشرط أن تكون قابلة للتجديد .

الحساب الذى يحمل باهلاك الاصل في فترة التجارب :

في حالة استخدام (تشغيل) الاصل في فترة التجارب يحمل الاعلاك على حساب ١٢١٨ - نفقات إيرادية مؤجلة ح/ ١٢١٨٢ - تجارب بدء التشغيل .

المصروفات الرأسمالية المتعلقة بالاصل :

* تخضع تكلفة شراء الاصل والمصروفات الرأسمالية المتعلقة به للمدلات اهلاك واحدة .

تاريخ البدء في حساب الاعلاك :

بالنسبة للاصول التي لا تستلزم تجارب سابقة على التشغيل يبدأ اهلاكها من تاريخ استخدامها خلال الفترة المالية ، وإذا طال عدم استخدامها فقد يؤثر ذلك على صلاحيتها ومن ثم ينهى اعادة النظر في عمرها الانتاجي لحساب معدل اهلاكها في مثل هذه الظروف .

كذلك يبدأ حساب الاعلاك من تاريخ تشغيل الاصول خلال فترة التجارب . ويحمل اثناءها على حساب « نفقات إيرادية مؤجلة » - تجارب بدء التشغيل (حساب رقم ١٢١٨٢) ، وبعد انتهاء هذه الفترة يحسب الاعلاك بالمعدلات العادية إذا استمر استخدام الاصول في الانتاج ، ويحسب بواقع ٥٠٪ من هذه المعدلات إذا لم تستخدم .

الانشاءات المعنة خصيصا لآلات معينة :

تخضع هذه الانشاءات لقواعد اهلاك الآلات طالما بقيت الآلات قائمة ، فإذا رفعت الآلات اعتبرت القيمة غير المهلكة حسابيا للانشاءات خسارة رأسمالية تحمل على نتيجة الفترة المالية التي تم خلالها رفع الآلات . وفي حالة نقل آلة من جهة الى أخرى ، يهلك رصيد الانشاءات بالمكان الأول ولا تقل قيمته على الانشاءات الجديدة .

(١) طبقا للتعديلات الواردة بالكشف الاول المرفق بقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ٨٦ لسنة ١٩٦٩ في شأن بعض قواعد وإسس ومعدلات اهلاك بعض الاصول القابلة للاهلاك .
(م ١٦ - النظام المحاسبي)

وضع الأصول الثابتة في مجموعات متجانسة من حيث النوع وطبيعة العمل :

وذلك لتطبيق قواعد الاهلاك على المجموعة بصرف النظر عن مكوناتها .
وفي هذه الحالة يتعين تحديد العمر الانتاجي للمجموعة طبقا لطبيعتها . وقد قدرت المعدلات الواردة بالمحقق رقم (١) من النظام على أساس العمر التقديرى للأصول المختلفة ، وقد أشير الى أن هذا العمر يمثل الحد الأدنى من السنوات المقدرة لتلك الأصول بصفة عامة في النشاط النوعى .

تفريد جزء من الأصل واستبداله بجزء جديد (١) :

سبق أن ذكرنا أنه في هذه الحالة يهلك الجزء الجديد مع الأصل في فترة العمر الانتاجي المتبقى للأصل .

وجوب حساب الاهلاك :

تلتزم كل وحدة بحساب الاهلاك سنويا إما كانت نتيجة حساب العمليات الجارية (سواء كانت فائضا أم عجزا) أى سواء سمحت بذلك الأرباح أو لم تسمح .

القيمة التي يحسب عليها الاهلاك :

تحسب أقساط الاهلاك على القيمة الدفترية (التاريخية) للأصول الثابتة إلا أن النظام قد نص على ضرورة تدبير الفرق بين هذه القيمة والاستبدالية وتكوين مخصص له تحت اسم « احتياطي ارتفاع أسعار الأصول » .

طريقة احتساب الاهلاك :

تتبع طريقة القسط الثابت مع علم استبعاد أية قيمة باقية (خردة نفاية .. الخ) .

اهلاك المعد والأدوات الصغيرة :

يحمل حساب العمليات الجارية بما يصرف من هذه الأدوات أولا بأول دون انتظار تخريدها (أى يهلك ما يستعمل في الانتاج منها بمعدل ١٠٠٪) ، وعند بدء تطبيق النظام يراعى اهلاك - في أول فترة مالية - ما قد يوجد منه أرصدة بالمقارن للمعد المنصرفة كمهدة للعاملين .

اهلاك الثروة الحيوانية والمائية :

تخضع قيمة هذه الثروة في نهاية كل فترة لاعادة التقدير .

(١) راجع المعالجة المحاسبية لهذه الحالة صفحة ٢١٩ .

اهلاك النفقات الايرادية المؤجلة :

يتم اهلاك النفقات الايرادية المؤجلة ، عموما في مدى خمس سنوات ، اى بمعدل ٢٠٪ سنويا اعتبارا من تاريخ بدء التشغيل ، وبالنسبة للنفقات الايرادية المؤجلة في الصناعات الجديدة التى لا يوجد لها مثيل في ج ٢٠٠ع يتم اهلاكها في مدة لا تتجاوز عشر سنوات .

تقسيم السنة المالية الى اربع فترات متساوية وتحميل كل فترة بحصتها في الاهلاك :

يراعى تقسيم السنة المالية الى اربع فترات متساوية ، وتحميل كل فترة بحصتها في الاهلاك السنوى طالما تم تشغيل الاصل اية مدة خلال الفترة ، فاذا لم يستخدم الاصل اطلاقا خلال فترة أو أكثر يحسب الاهلاك على اساس ٥٠٪ من حصة الفترة او الفترات التى لم يستخدم الاصل خلالها .

الاصول التى تم اهلاكها دفتريا ويستم استخدامها في الانتاج :

فيما عدا النفقات الايرادية المؤجلة والعدد والادوات الصغيرة ، فان اصول التى تم اهلاكها دفتريا ويستم استخدامها في الانتاج يستمر حساب قسط اهلاك لها بنسبة ٥٠٪ من قيمة القسط السنوى وتضاف هذه القيمة سنويا الى حساب احتياطي ارتفاع اسعار الاصول/ ٢٢٦ ، ويستثنى من هذه القاعدة الاصول المخصصة لمراكز الانتاج في الوحدات الاقتصادية المشتغلة في التعدين أو الوحدات الاقتصادية المتخصصة في انتاج البترول أو تكريره دون ما عداها من اصول الوحدات أو المراكز الأخرى (خدمات انتاجية - خدمات تسويقية - خدمات ادارية وتمويلية) اذ تطبق نسبة ٢٥٪ من قيمة القسط بدلا من ٥٠٪ .

ويراعى حساب النسبتين (٥٠٪ ، ٢٥٪) على اساس المعدل الاصلى للتشغيل لوردية واحدة فقط مهما كانت ساعات التشغيل .

زيادة قسط الاهلاك عن الرصيد الدفترى الباقي :

في حالة زيادة قسط الاهلاك عن الرصيد الدفترى الباقي للاصل يحمل حساب الاهلاك ، بقيمة الرصيد الدفترى الباقي للاصل مقابل قيد القيمة لحساب مخصص الاهلاك ، كما يحمل بنسبة ٥٠٪ من قسط الاهلاك السنوى مقابل قيد القيمة لحساب احتياطي ارتفاع اسعار اصول ، باعتباره أصلا تم اهلاكه دفتريا بالكامل واستمر استخدامه في الانتاج ٣٠٠ يوم أو أقل خلال السنة .

معدلات الإهلاك :

تضمن القسم الثالث من النظام (ملحق رقم ١) معدلات الإهلاك ، غير أن القرار رقم ٨٦ لسنة ١٩٦٩ المشار إليه قد أدخل عليها عدة تعديلات أوردها في الكشفين الثاني والثالث الملحقين به .

فالكشف الثاني :

يتضمن المعدلات العامة للإهلاك لتحل محل نظيرتها الواردة بالملحق رقم (١) من النظام . والأصل الذي يخضع لهذه المعدلات العامة هو ذلك الأصل الذي لا يختلف من حيث العمر الانتاجي المقدر له اختلافا بينا من وحدة اقتصادية الى أخرى ، ولا يختلف من حيث الغرض من استخدامه أيا كان نوع النشاط الاقتصادي للوحدة ، ولا يرتبط استخدامه عادة ارتباطا مباشرا بحجم الانتاج .

أما الكشف الثالث :

فقد تضمن معدلات الإهلاك (١) الخاصة ببعض المؤسسات والهيئات العامة وكذا الوحدات الاقتصادية التابعة لها لتحل محل نظيراتها بالملحق رقم (١) من النظام .

على انه بالنسبة للاصول التي لم ترد بهذا الكشف ، وكذلك بالنسبة للاصول الخاصة بالمؤسسات والهيئات العامة التي لم يرد ذكرها فيسه والوحدات الاقتصادية التابعة لها ، يطبق عليها المعدلات الواردة بالملحق رقم (١) من النظام المعدل وفقا لما جاء بالكشف الثاني .

هذا وقد أعدت المعدلات على أساس الافتراضات التالية :

- ١- أن عدد أيام العمل في السنة ٣٠٠ يوم أو أقل .
- ٢- أن مدة التشغيل اليومي وودية واحدة (٢) .
- ٣- أن الأصول (للوجودات) مشترأة جديدة .

(١) أنظر: قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١١٨ لسنة ٦٩ في ١٨/١٢/١٩٦٩ بتعديل بعض المعدلات الواردة في هذا الكشف .

(٢) لم يحدد النظام عدد الساعات التي تتضمنها الودية الواحدة بل ترك الأمر لتحدهم الوحدة الاقتصادية حسب طبيعة نشاطها وظروف تشغيلها والأصول المختلفة فيها .

لذلك فانه عند حساب الاهلاك السنوى تعتبر المعدلات المشار اليها
حدا أدنى .

ويتم زيادة هذه المعدلات تبعا لما يلى :

(أ) زيادة عدد أيام العمل في السنة .

(ب) زيادة عدد ساعات التشغيل اليوى .

وتترك نسبة الزيادة التى يجب اضافتها للمعدلات نتيجة هذين العاملين
للوحدات الاقتصادية ولا يشترط في هذه الحالة موافقة اللجنة الفنية
الدائمة للنظام .

كما يجوز زيادة هذه المعدلات اذا استدعى ذلك ظروف التشغيل
(غير العاملين السابقين) بشرط موافقة اللجنة الفنية الدائمة للنظام .

معدلات اهلاك الاصول المشتراة قديمة :

طبقا للتعديل الذى ادخله قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات
رقم ٨٦ لسنة ١٩٦٩ ، تحسب معدلات الاهلاك للاصول المشتراة قديمة على
اساس زيادتها بنسبة ٥٠٪ على الاقل من معدلات اهلاك الاصول للمشتراة
جديدة . وتعتبر هذه النسبة المزايدة هي النسبة الاصلية لاهلاك هذه الاصول
ويجوز زيادتها اذا استدعى ذلك ظروف التشغيل بشرط موافقة اللجنة الفنية
لنظام .

وقد تضمنت ايضا احداث اللجنة الفنية الدائمة للنظام الصادر باعتمادها
قرار نائب رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات في اول يوليو ١٩٦٩ ان النظام
طبق اعتبارا من ١٩٦٧/٧/١ وبالتالى فإن زيادة معدلات الاهلاك المشار
اليها تطبق بالنسبة للاصول التى تشتري قديمة ابتداء من التاريخ
المذكور . ونحن نخالف اللجنة فيما ذهبت اليه في هذا الشأن ونرى أن
شمل الزيادة في نسب الاهلاك الاصول السابق شراؤها قديمة قبل تطبيق
النظام طالما أمكن حصرها من سجل الاصول الثابتة .

وفي ختام عرضنا لأهم القواعد المتعلقة بالاهلاك ، نعرض في الجدول
التالى ملخصا لأهم حالات معدلات الاهلاك .

ملاحظات	معدلات الاهلاك الواجب تطبيقها	بيان
<p>اولا : اصول مشتراة جديدة</p> <p>(١) لم يتم اهلاكها وفتريا :</p>		
١ - عدد ايام العمل في السنة ٣٠٠ يوم او اقل ومدة التشغيل اليومي وريدية واحدة .	يطبق الحد الادنى لمعدلات الاهلاك	
٢ - عدد ايام العمل في السنة اكثر من ٣٠٠ يوم او مدة التشغيل اليومي تزيد عن وريدية واحدة او الحالتين معا	تزداد معدلات الاهلاك بنسبة يقررها المختصون بالوحدة الاقتصادية .	لا يشترط موافقة اللجنة الفنية الدائمة لنظام على هذه الزيادة .
٣ - اصول تم تشغيلها لايام معدودة خلال الفترة ربع السنوية الاولى ولم تستخدم اطلاقا في الانتاج خلال الفترتين الثانية والثالثة واستخدمت طوال ايام الفترة الربع سنوية الاخيرة في السنة المالية	تحمل الفترتان الاولى والاخيرة بصحتهما كاملة من الاهلاك السنوى (طبقا للمعدل المعمول به) وتحمل الفترتان الثانية والثالثة بواقع ٥٠٪ من حصة كل فترة منهما من الاهلاك السنوى .	يقصد بها الاصول التي كانت مستخدمة اصلا في الانتاج ثم لم تستخدم لاى عامل من العوامل .

بيان	معدلات الاهلاك لواجب تطبيقها	ملاحظات
<p>(ب) تم اهالكها دفتربا ١ - لا تزال تستخدم في الانتاج :</p> <p>- الاصول المخصصة لمراكز الانتاج في الوحدات الاقتصادية المشتغلة في التعدين أو الوحدات الاقتصادية المخصصة في انتاج البترول أو تكريره .</p> <p>- الاصول المخصصة للمراكز الاخرى بالوحدات المشار اليها أو كافة المراكز في الوحدات الاقتصادية الاخرى .</p> <p>٢ - لم تستخدم اطلاقا في الانتاج :</p> <p>(خلال أى فترة ربع سنوية)</p>	<p>٢٥٪ من قيمة القسط محتسبا على أساس المعدل الاصلى للتشغيل وردية واحدة فقط مهما كانت ساعات التشغيل .</p> <p>٥٠٪ من قيمة القسط محتسبا على أساس المعدل الاصلى للتشغيل وردية واحدة فقط مهما كانت ساعات التشغيل</p> <p>١٢٥٪ من القسط محتسبا على أساس المعدل الاصلى للتشغيل وردية واحدة فقط بالنسبة للاصول المخصصة لمراكز الانتاج في الوحدات الاقتصادية المشتغلة في التعدين أو الوحدات الاقتصادية المخصصة في انتاج البترول .</p>	<p>تضاف القيمة سنويا الى حساب ٢٢٦ - احتياطي ارتفاع اسعار الاصول .</p> <p>شرحه</p> <p>شرحه</p>

ملاحظات	معدلات الاعلاك الواجب تطبيقها	بيان
<p>شرح</p> <p>يجوز زيادتهما اذا استدعى ذلك ظروف التشغيل بشرط موافقة اللجنة الفنية الدائمة .</p>	<p>٢٥٪ من القسط على أساس المعدل الاصلي في غير ذلك من المراكز بالوحدات المشار اليها اعلاه او في كافة المراكز في الوحدات الاقتصادية الاخرى مهما كانت ساعات التشغيل.</p> <p>تزداد بنسبة ٥٠٪ على الاقل من معدلات الاعلاك المطبقة على اصول المشتراء جديدة</p>	<p>ثانيا : اصول مشتراء هينة (١) لم يتم اعلاكها لفتريا ١ - تستخدم في الانتاج</p>
<p>شرح</p>	<p>تحمل الفترات الربع سنوية التي لم تستخدم فيها هذه الاصول اطلاقا في الانتاج بمعدل اعلاك بنسبة ٧٥٪ من الحد الادنى للمعدلات المطبقة على الاصول المشتراء جديدة وتستخدم في الانتاج .</p>	<p>٢ - لم تستخدم اطلاقا في الانتاج (خلال الفترة ربع سنوية)</p>

بيان	معدلات الاهلاك الواجب تطبيقها	ملاحظات
(ب) تم اهالكها دفتريا ١ - تستخدم في الانتاج	٧٥٪ من الحد الادنى لمعدلات الاهلاك المطبقة على الاصول المشتراة جديدة ، ٣٧,٥٪ بالنسبة لاصول مراكز الانتاج في الوحدات المستغلة في التعدين أو في الوحدات الاقتصادية المتخصصة في انتاج البتروك أو تكريره .	تضاف القيمة سنويا الى الحساب ٢٢٦ - احتياطي ارتفاع اسعار الاصول . شرحه
٢ - لم تستخدم اهلاكا في الانتاج (خلال اى فترة ربع سنوية)	٣٧,٥٪ من الحد الادنى لمعدلات الاهلاك المطبقة على الاصول الجديدة ، ١٨,٧٥٪ بالنسبة لاصول مراكز الانتاج بالوحدات المستغلة في التعدين أو الوحدات الاقتصادية المتخصصة في انتاج البتروك أو تكريره	

ثالث عشر - صيانة واصلاح الاصول الثابتة

سبق ان اشعرنا في صدر هذا الفصل اننا سنضمنه الصيانة والاصلاح
تجميعا لكل ما يرتبط بالاصول الثابتة في فصل واحد تحقيقا لتكامل
الموضوع وترابطه .

ونظرا لان موضوع صيانة واصلاح الاصول الثابتة لم ينل عناية كافية
في النظام المحاسبي ، لذلك سنتناوله من الجوانب التالية :

- انواع الصيانة والاصلاح ومفهومها .
- معالجة الصيانة الجارية والاصلاحات الرأسمالية .
- معدل مصروفات الصيانة .
- العمرات الجسمية .
- بعض الحالات عن الصيانة .

أولا - أنواع الصيانة والاصلاح ومفهومها :

تشمل صيانة واصلاح الاصول الثابتة العمليات التالية :

الصيانة :

وهي العمليات التي تتم دوريا او في فترات متقاربة على الاصل
ليكون دائما في حالة جيدة . . . ومن أمثلتها عمليات التنظيف والتزييت
والتشحيم وتثبيت الاجزاء والطلاء . . . الخ .

الاصلاحات :

وهي العمليات الخاصة بإعادة التالف من اجزاء صغيرة في الاصل الى
حالتها التي يمكن بها الاستمرار في الانتاج . . . مثل تغيير اطار تالف في
سيارة او ترميم تلف في مبنى ولحام ترس في آلة . . . وليس لهذه العمليات
صفة الدورية والانتظام ، وانما تنشأ بحدوث تلف في الاصل .

الاستبدال :

وهي العمليات الخاصة باستبدال جزء قديم في الاصل بجزء آخر
جديد .

العمرات الدورية :

وتتم وفق برامج محددة • وتشمل هذه العمرات العمليات الثلاث السابقة •

الاصلاحات الرأسمالية :

لم يتعرض النظام للترقية بين الاصلاحات الجارية والاصلاحات الرأسمالية • وان كانت هذه الترقية قد وردت بطريق غير مباشر في موضعين :

(١) في تعريف النظام لتكاليف صيانة الاصول الثابتة^(١) ، حيث عرفها بأنها « تكلفة ما يستخدم في صيانة الاصول الثابتة من مواد ومهمات وقطع غيار (معمرة وغير معمرة) ، وعمل ، بقرض المحافظة على الكفاءة الانتاجية لهذه الاصول خلال عمرها الانتاجي » •

(ب) قرار رئيس الجهاز المركزي للحسابات رقم ٢٩ لسنة ١٩٧٠ ، بشأن العمرات الجسيمة ، وتخريد جزء من الاصل واستبداله بجزء جديد فقد نص هذا القرار^(٢) • و على انه في حالة اجراء عمرات تستلزم تخريد جزء من الاصل واستبداله بجزء جديد يؤثر في زيادة الطاقة الحالية للاصل رغم انه قد لا يزيد الطاقة الاصلية له ، فانه يمكن في هذه الحالة محاسبيا اجراء مقاصة بين القيمة الدفترية او التقديرية لهذا الجزء المخرد في حسابي الاصل ومخصص الاهلاك في كلا الجانبين بالميزانية ، وتعلي بعد ذلك قيمة الجزء الجديد على حساب الاصل نفسه وتهلك منه في فترة العمر الانتاجي المتبقية للاصل •

وبذلك يكون النظام قد حدد مفهوم « الاصلاحات الجارية » بأنها : الاصلاحات التي يترتب عليها مجرد المحافظة على الكفاءة الانتاجية للاصل خلال عمره الانتاجي ، بينما حدد مفهوم الاصلاحات الرأسمالية بأنها : الاضافات التي تؤثر في زيادة الطاقة الحالية للاصل (وان كانت لا تزيد الطاقة الاصلية له) •

هذا وقد وردت هذه التفرقة واضحة في نظام الحسابات القومية

(١) الفصل الثاني من النظام، الاسس والتواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية صحيفة رقم ١٢١ من الطبعة الثانية •

للامم المتحدة (١) على النحو التالي :

الإصلاحات الرأسمالية :

هي التعديلات والتغييرات الجوهرية في الماكينات والمعدات والمشييدات والأصول الثابتة الأخرى ، والتي يترتب عليها •

• زيادة العمر الانتاجي لهذه الأصول •

أو - زيادة انتاجيتها •

أو - تغيير نوعية وحجم الخدمات التي تؤديها •

الإصلاحات الجارية والصيانة :

هي المصروفات التي تساعد على بقاء صلاحية الأصول الثابتة للتشغيل •

وهكذا يتضح ان القرار رقم ٢٩ لسنة ١٩٧٠ يتفق مع مفهوم الإصلاحات الرأسمالية الوارد بنظام الحسابات القومية للامم المتحدة من حيث كونها تؤدي الى زيادة انتاجية الأصل ، وان لم يشتمل على باقى المعايير ، وهي أهمها على زيادة العمر الانتاجي لهذه الأصول ، او تغيير نوعية وحجم الخدمات التي تؤديها •

وفي رأينا أن التعريف الوارد بنظام الحسابات القومية للامم المتحدة اشمل وأدق لمفهوم الإصلاحات الرأسمالية ، وهو ما نميل الى الأخذ به •

ثانية - المعالجة الدفترية لمصروفات الإصلاحات والصيانة :

١ - الإصلاحات الجارية والصيانة :

(١) اذا تمت بمعرفة أجهزة الوحدة :

يتم تحميل عناصر تكلفة الصيانة من أجور وقطع غيار وغيرها على حسابات الاستخدامات النوعية المختصة ، فتقيد أجور عمال الصيانة كأجور (ح / ٣١) وقطع الغيار ومواد الصيانة كمستلزمات سلعية (ح / ٣٢) •••

(١) صحيفة رقم ٦٦٨ ، ٦٧٢ من النظام الصادر في سنة ١٩٦٨ والذي يعتبر تمديلا وتوسيعا لنظام الحسابات القومية للامم المتحدة S.N.A. الذى تم اعداده في عام ١٩٥٢ - الجهاز المركزى للتعبئة العامة والاحصاء مرجع رقم ٦-١٠ فبراير ١٩٦٠ •

وهكذا ويتم حصر تكلفة الصيانة في هذه الحالة عن طريق مراكز تكلفة الصيانة بحسابات التكاليف .

(ب) إذا أسندت عملية الإصلاحات والصيانة للغير :

تعالج كمستلزمات خدمية (ح/ ٢٣١)، هذا ويلاحظ أننا نفضل قيدفا تورة مورد خدمة الإصلاح - مهما كان مسجلا بها من بيان لقطع الفيار التي استخدمت في الإصلاحات كمستلزمات خدمية بالكامل ، وذلك تجنبيا للجراءات المخزنية الخاصة بإثبات ورود وصرف قطع الفيار في السجلات المختلفة وهي عمليات لا تتم فعلا .

٢ - الإصلاحات الراسمالية :

(١) تكلفة الإصلاحات :

تضاف قيمة تكلفة هذه الإصلاحات على حساب الاصل ، بعد معالجتها من خلال حساب التكوين السلي بمعنى ان تمر بنفس مراحل المعالجة اقتناء او انشاء الاصل الثابت نفسه .

ويراعى في حالة تخريد جزء من الاصل لاجراء الإصلاحات الراسمالية استبعاد قيمة (١) الجزء من كل من حسابى الاصل ومخصص الاهلاك .

وفيما يلى خطوات المعالجة الدفترية لهذه الحالة :

من ح/ ٢٣١ - مخصص اهلاك الى ح/ ١١ - اصول ثابتة (بحسب نوع الاصل)	تخريد تكلفة الجزء المستبدل
من ح/ ١٢١ - تكوين سلي (بحسب نوع الاصل الثابت) الى ح/ ٢٧٢١ - دائنو شراء اصول جديدة	اضافة تكلفة الإصلاحات الراسمالية
من ح/ ١١ - اصول ثابتة الى ح/ ١٢١ - تكوين سلي	

(١) القيمة الدفترية او التقديرية ان تصدر التوصل الى القيمة الدفترية للجزء المخرد .

هذا ويلاحظ ان المعالجة الموضحة اعلاه على اساس ان تكلفة
الاصلاحات الرأسمالية مشتركة من الغير .

اما في حالة قيام الوحدة باجراء هذه الاصلاحات ذاتيا بعمالها
ومستلزماتها فتقيد الاضافة للتكوين السلمي عن طريق استخدام الحساب
١٥٤ - مشغولات داخلية تامة بالتكلفة .

كما يلاحظ اننا لم نستخدم في قيد تخريد الجزء المستبدل الحساب
١٧٤٢ - اصول مخردة السابق اقتراحه منا ، حيث نفضل قصر استخدام
هذا الحساب في حالة تخريد الاصل بالكامل .

ب - اهلاك الاصلاحات الرأسمالية :

يقضي القرار ٢٩ لسنة ١٩٧٠ ، باهلاك الجزء المضاف للاصل - بدلا
من الجزء المستبدل - مع الاصل في فترة العمر الانتاجي المتبقى للاصل .

ومؤدى هذا ان الاصل الثابت في هذه الحالة سوف يخضع لأكثر
من معدل اهلاك :

- معدل اهلاك العادى ، لقيمة تكلفة الاصل بعد استبعاد الجزء
المخرد (المستبدل) .

- معدل اهلاك خاص ، لقيمة تكلفة الاضافات الجديدة للاصل ،
بحيث يتم اهلاكها دفتريا بالكامل خلال العمر الانتاجي المتبقى للاصل .

وقد يثار التساؤل حول اهلاك هذه الاضافات ، اذا تمت خلال السنة
الاخيرة للعمر الانتاجي للاصل ، وكذا في حالة اتمامها بعد انتهاء العمر
الانتاجي له . ونرى ان تتم المعالجة في كل من الحالتين كالتالى :

في حالة اتمام الاضافات خلال السنة الاخيرة للعمر الانتاجي :

يتم اهلاك تكلفة الاصل (قبل الاضافات) بالمعدل العادى لاهلاكه ،
ويتم اهلاك الاضافات بالكامل - على ان تولى قيمة اهلاك (للاصـل
والاـضافات) على حساب مخصص اهلاك (ح / ٢٣١) .

في حالة اتمام الاضافات بعد انتهاء العمر الانتاجي :

(مع استمرار استخدام الاصل في الانتاج)

يجرى اهلاك تكلفة الاصل (قبل الاضافات) بنسبة ٥٠ ٪ من المعدل
المادى ، ويتم اهلاك الاضافات بالكامل في السنة التى تتم فيها وتثبت قيمة
الاهلاك كالتالى :

من حـ / ٣٥٢ - الاهلاك

الى مذكورين

حـ / ٢٣٦ - احتياطي ارتفاع اسعار الاصول

(بواقع ٥٠٪ من القسط المادى للاصل قبل الاضافات)

حـ / ٢٣٦ - مخصص الاهلاك

(بقيمة الاضافات بالكامل)

ومن الطبيعى انه في السنة التالية ، يعتبر الاصل والاضافات وحدة
واحدة ، بمعنى اعتباره اصلا مهلكا دفتريا بالكامل ويتم اهلاكه على هذا
الاساس .

ثالثا - معدل مصروفات الصيانة :

(أ) مفهوم معدل مصروفات الصيانة وكيفية تحديده :

لا شك ان تكاليف الصيانة والتجديدات تتناسب طرديا وعكسا
ساعات تشغيل الاصول الثابتة ، فكلما زادت ساعات التشغيل ، صاحب
ذلك بالضرورة ارتفاع في مصروفات الصيانة .

وعلى ذلك تقل مصروفات الصيانة في السنوات الاولى للمعسر
الانتاجى للاصل ، ثم تاخذ في الزيادة سنة بعد اخرى بتقدمه في العمر ،
وقد تضطر الوحدة في سنة من السنوات أن تتحمل اعباء باهظة لاجراء عمرة
من العمرات تعمل بها نتيجة نشاط السنة التى تمت فيها هذه العمرة .

ومن الطبيعى ان تؤثر ظاهرة تقلبات نفقات الصيانة على نتائج نشاط
الوحدة من سنة الى سنة ، كما تؤثر بالضرورة على تكاليف الانتاج ارتفاعا
وهبوطا - وتبدو جسامه هذه الظاهرة في الوحدات التى تبلغ اصولها
الثابتة حجما كبيرا .

ومن أجل ذلك ظهرت أكثر من طريقة لتوزيع أعباء الصيانة بالتساوي خلال العمر الانتاجي للأصل ، وذلك كمحاولة لتوحيد الأعباء السنوية لاستخدام الأصل (أهلاك وصيانة) خلال عمره الانتاجي .

وقد تبني النظام إحدى هذه الطرق ، وعالجها بما أسماه معدل مصروفات الصيانة^(١) . ونص في هذا الصدد على ما يلي :

لضمان عدالة توزيع مصروفات الصيانة والعمرات الدورية للأصل خلال عمره الانتاجي يخصص مبلغ ثابت لهذا الغرض تحمّل به تكاليف الفترة المالية (حساب العمليات الجارية) . وإذا كان رصيد هذا المخصص في نهاية الفترة المالية لدينا يحمل على تكاليف الفترة ، أما إذا كان الرصيد دائنًا يرحل كمصروفات مستحقة في الميزانية . ويعاد النظر في مدى تناسب معدل مصروفات الصيانة مع مصروفات الصيانة الفعلية .

وتنفيذًا لما قضي به النظام في هذا الشأن ، فإن على الوحدة اتباع ما يلي : -

١ - عند شراء الأصل الثابت ، يتم تقدير أعباء الصيانة (سواء داخل الوحدة وخارجها) وكذا أعباء العمرات الدورية بمعرفة الفنيين بالوحدة ، وذلك طول العمر الانتاجي^(٢) للأصل ، ويجب أن توضع التقديرات على مستوى كل سنة من سنوات هذا العمر .

٢ - بقسمة مجموع التكلفة التقديرية للصيانة على العمر الانتاجي للأصل تحصل الوحدة على « المعدل السنوي المتساوي لمصروفات الصيانة » ، أو معدل مصروفات الصيانة ، وهو ما يجب أن تتحمّل به الفترة المالية (حساب العمليات الجارية) .

(١) الفصل الثاني من الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية - ٢ - أسس وقواعد التقويم ، صحيفة رقم ١١٥ من الطبعة الثانية من النظام .

(٢) من رأينا أن المقصود بـ «العمر الانتاجي» في هذا الصدد هو العمر الذي يقدره الفنيون ، والذي ينتظر أن يستمر الأصل فيه صالحًا للاستخدام في الإنتاج إلى أن يتم تخريبه ، وقد يزيد هذا العمر الانتاجي الافتراضي الذي حددت على أساسه نسبة أهلاك الأصل . ومن المعروف أن الفترة اللاحقة لانتهاء هذا العمر تتميز بزيادة أعباء الصيانة والعمرات الدورية ، لذلك ولتحقيق الهدف من معدل مصروفات الصيانة ، يجب أن تغطي تقديرات أعباء الصيانة والعمرات الدورية العمر الانتاجي الذي يقدره الفنيون .

٣ - يتم اثبات تكاليف الصيانة الفعلية (بمختلف صورها) في حساباتها النوعية ويتم حصر هذه التكاليف عن طريق مراكز التكلفة المختصة .

٤ - في نهاية كل سنة مالية تقارن تكاليف الصيانة الفعلية مع التكاليف التقديرية لنفس السنة التي وضعها الفنيون عند تقدير أعباء الصيانة ، وتدرس أسباب الاختلاف زيادة كانت أو نقصا للاطمئنان على سلامة التقدير وبالتالي التحقق من مدى تناسب معدل مصروفات الصيانة مع مصروفات الصيانة الفعلية .

٥ - في حالة تزايد تكاليف الصيانة الفعلية . عن التكاليف السابق تقديرها على مستوى كل سنة لظروف لم تكن محل تقدير الفنيين (كالارتفاع غير الطبيعي والمستمر في اسعار مستلزمات الصيانة) ، يعاد جدولة تقديرات الصيانة خلال الفترة الباقية من العمر الانتاجي الحقيقي ويعاد تحديد المعدل السنوي الجديد الذي يتحمل به حساب العمليات الجارية .

٦ - قرر معدل مصروفات الصيانة ليحقق عدالة توزيع مصروفات الصيانة والمعدات الدورية للاصل خلال عمره الانتاجي وبذلك لا تدخل فيه المعدات الجسيمة والاصلاحات الرأسمالية .

ب - المعالجة المحاسبية لمعدل مصروفات الصيانة :

طبقا للنص الوارد في النظام عن معدل مصروفات الصيانة - حسب ما سبق أن أشرنا - فان طريقة المعالجة المحاسبية لهذا المعدل ، تتم على النحو التالي :

١ - تكوين مخصص	من ح/ ٣٦٧ - مخصصات (بخلاف الاهلاك)
الصيانة (١)	٣٦٧١ - مخصص مصروفات الصيانة
	الى ح/ ٢٣٤ - مخصصات اخرى
	٢٣٤١ - مخصص مصروفات الصيانة

(١) يتم التحميل بالمخصص التقديرى في اول السنة المالية ، وكذا عند شراء الاصل خلال السنة المالية (مضمون الرد على الاستفسارين ارقام ٣٤٠ ، ٣٤١ من مجموعة الاستفسارات الصادرة عن الجهاز المركزى للمحاسبات - صحيفة رقم ٨٨) .

(م ١٧ - النظام المحاسبى)

تحمل مصروفات الصيانة (داخل الوحدة
وخارجها) طوال السنة على حساباتها النوعية
المختصة .

٢ - اثبات مصروفات الصيانة الفعلية

في نهاية السنة المالية يتم حصر تكلفة
الصيانة الجارية والعمرات الدورية سواء تمت
بمعرفة أجهزة الوحدة بمستلزماتها او عن
طريق الغير ويجرى القيد الآتي :
من ح/ ٢٣٤ - مخصصات أخرى
٢٣٤١ - مخصص مصروفات الصيانة
(باجمالي تكلفة الصيانة والعمرات
الدورية)

الى مذكورين

ح/ ٣١١ - اجور نقدية
ح/ ٣١٢ - مزاي عينية
ح/ ٣١٣ - مساهمة الوحدة في التأمين
(تكلفة العاملين في مراكز الصيانة
بالوحدة)
ح/ ٣٢٣ - قطع غيار ومهمات
ح/ ٣٢٣١ - قطع غيار ومواد صيانة
(جملة المنصرف من قطع الغيار
ومواد الصيانة من مخازن الوحدة
لأعمال الصيانة)
ح/ ٣٣١ - مصروفات صيانة
(جملة مصروفات الصيانة خلال
العام بمعرفة الغير)

٣ - تسوية عناصر حسابات الصيانة مع المخصص (المقاصة)

٤ - معالجة رصيد مخصص الصيانة

نتيجة للتسوية السابقة (المقاصة) يصبح
رصيد حساب مخصص مصروفات الصيانة ،
رقم (٢٣٤١) ، اما :

وذلك نتيجة نقص	وذلك نتيجة زيادة
المصروفات الفعلية عن	المصروفات الفعلية عن
المخصص السابق تعليته	المخصص السابق تعليته
في اول السنة المالية .	في اول السنة المالية .
وفي هذه الحالة يثبت	وفي هذه الحالة ،
الفرق بين اجمالي التكلفة	لا تجرى اية قيود
الفعلية لمصروفات	جديدة وانما يظهر
الصيانة والمعدات	الرصيد الدائن
الدورية ، وبين المخصص	للمخصص ضمن ارصدة
السابق تكوينه في اول	المخصصات بالميزانية .
السنة بالقيود التالي :	

من حـ / ٣٦٧١ - مخصص مصروفات الصيانة
الى حـ/ ٢٣٤١ - مخصص مصروفات الصيانة

في نهاية السنة المالية ، يصبح رصيد الحساب ٣٦٧١ مخصص مصروفات الصيانة ، مساويا لقيمة المعدل السنوي الثابت ، وذلك في حالة عدم زيادة المصروفات الفعلية عن هذا المعدل أو يصبح مساويا لقيمة المصروفات الفعلية، وذلك في حالة اجراء قيد اضافي لتسوية الرصيد المدين للحساب ٢٣٤١ - مخصص مصروفات الصيانة نتيجة زيادة المصروفات الفعلية عن المعدل السنوي .
ويقل هذا الرصيد ، مثل باقي عناصر الاستخدامات في حساب العمليات الجارية .

٥ - تحميل المخصص
على العمليات الجارية

ج - عيوب معدل مصروفات الصيانة بالطريقة السابقة (طريقة النظام) :

لا شك ان تباين اثر تقلبات نفقات الصيانة ، هو هدف تسعى الى تحقيقه ادارة الوحدة ، لذلك من اثر على نتائج النشاط السنوي ، والمحافظة على مستوى التكلفة في الظروف العادية . ولا شك ان استخدام معدل مصروفات الصيانة ، هو وسيلة لتحقيق هذا الهدف .

وان كان هناك انتقادات توجه الى « معدل مصروفات الصيانة » ،
فان هذه الانتقادات لا توجه الى الغرض او الهدف الذى من اجله قسّر
تطبيق هذا المعدل ، وانما تنصب اوجه الانتقاد على طريقة المعالجة الدفترية
بحسب النصوص الواردة بالنظام واهم هذه العيوب ما يلى :

١ - تتناقض مع المبدأ الذى اخذ به النظام في تبويب عناصر حساب
العمليات الجارية بحسب طبيعة او نوع التصرّفات وليس بحسب وظيفتها .

٢ - تجعل حسابات الاستخدامات النوعية غير مثثلة لحقيقة الانفاق
الفعلى على الاجور والمستلزمات السلعية والخدمية وغيرها من عناصر
الاستخدامات الجارية ، بل تظهر ناقصة بمقدار ما سوى منها على الحساب
٢٣٤١ - مخصص مصروفات الصيانة .

ويبدو هذا العيب خطيرا بالنسبة للوحدات المشتغلة بالنقل ، وكذا
بالنسبة للوحدات التى تتميز اصولها الثابتة بحاجتها المستمرة الى الصيانة
بحجم كبير - حيث تمثل مصروفات الصيانة في مثل تلك الوحدات الجزء
الاكبر من استخداماتها الجارية .

٣ - تظهر مصروفات الصيانة (بمختلف صورها وعناصرها) ضمن
التحويلات الجارية التخصيصية (كمنخصصات) في المرحلة الثانية
لحساب العمليات الجارية ، وهذا مخالف لطبيعتها الحقيقية كجزء من تكلفة
الإنتاج ، ونتيجة لذلك فان فائض العمليات الجارية (رصيد المرحلة الاولى)
يظهر متضخما بقيمة مصروفات الصيانة المستبعدة .

٤ - لم ينص النظام على استخدام المخصص في حالة زيادة المصروفات
الفعلية عن المعدل الثابت السنوى ، اذ قضي بأن تتحمل تكاليف الفترة
بهذه الزيادة ايضا ، ومعنى ذلك عدم تحقيق الغرض الاصلى من تكوين هذا
المخصص وهو موازنة تكاليف الصيانة خلال العمر الانتاجى لاصولها .

٥ - ان ظهور تكاليف الصيانة ضمن حساب « المخصصات » سوف
يخضعها لضريبة على الارباح التجارية والصناعية ، رغم انها تمثل تكاليف
ونفقات فعلية ، وذلك ما لم تصدر تعليمات تفسيرية من مصلحة الضرائب
في هذا الشأن .

د- مقترحات العلاج :

لهذه الاسباب نقتراح ان تكون المعالجة وفقا للامس التالية :

١ - لا يثبت مخصص الصيانة في اول الفترة المالية ، ولا عند
شراء الاصل .

٢ - تقيد مصروفات الصيانة الفعلية بكامل قيمتها باستخدام الحسابات النوعية المخصصة كالمعتاد .

٣ - تقارن في نهاية الفترة مصروفات الصيانة الفعلية ، بالمعدل الثابت الذي قدرته الوحدة ، وتكون نتيجة المقارنة إما :

نقص المصروفات الفعلية عن معدل مصروفات الصيانة	أو	زيادة المصروفات الفعلية عن معدل مصروفات الصيانة
في هذه الحالة يتم تكوين مخصص بقيمة الفرق بين المصروفات الفعلية خلال السنة والمعدل المقدر ، ويثبت كالمعتاد بالتقيد :		تظل مصروفات الصيانة الفعلية بحساباتها الفرعية المختصة كما هي دون نقصان ، على أن يتم موازنة نتيجة العام ، برصيد قيمة الزيادة في المصروفات الفعلية عن المعدل السابق تقديره ، وذلك خصما من المخصص السابق تكوينه (بالخصوم) مقابل قيد القيمة لحساب إيرادات سنوات سابقة ويثبت بالتقيد التالي :
من حـ / ٣٦٧١ - مخصص مصروفات الصيانة		من حـ / ٢٣٤١ - مخصص مصروفات الصيانة
إلى حـ / ٢٣٤١ - مخصص مصروفات الصيانة		من حـ / ٢٣٤١ - مخصص مصروفات الصيانة
		إلى حـ / ٤٤٤ - إيرادات سنوات سابقة .

مثال رقمي :

ونظرا لأهمية موضوع معدل مصروفات الصيانة ، فإننا نعرض فيما يلي مثالا رقميا يوضح معالجة معدل مصروفات الصيانة بالطريقة التي يحكمها نص النظام ، مقارنة بالطريقة المقترحة ، وقد راعينا البساطة في هذا المثال مع اقتصار الحل على حسابات الاستاذ الموضحة لفهم المعالجة .

١ - العمر الانتاجي لأحد الأصول خمس سنوات .

٢ - « المعدل الثابت » لمصروفات الصيانة والعمرات الدورية وفقا للدراسة التي أجراها الفنيون يبلغ ٦٠٠ جنيه سنويا .

٣ - التكاليف الإجمالية لمصروفات الصيانة الفعلية خلال الخمس سنوات كانت كالآتي ١٠٠٠ جنيه ، ١٥٠٠ جنيه ، ٥٠٠٠ جنيه ، ١٠٠٠٠ جنيه ، ١٢٥٠٠ جنيه على الترتيب .

٥ - يفترض أن الصيانة تتم عن طريق ورش الغين .

اولا - حل المسال الرسمى وفقا لنص النظام

حساب ٣٣١ - مصروفات صيانة

السنة الاولى	جنيته	إلى ٢٦١/ح - موردين	جنيته ١٠٠٠
من ٢٣٤١/ح -خصص الصيانة .	١٠٠٠		
من ٢٨١/ح - العمليات الجارية .	-		
السنة الثانية		إلى ٢٦١/ح - موردين	١٥٠٠
من ٢٣٤١/ح -خصص الصيانة .	١٥٠٠		
من ٢٨١/ح - العمليات الجارية .	-		
السنة الثالثة		إلى ٢٦١/ح - موردين	٥٠٠٠
من ٢٣٤١/ح -خصص الصيانة .	٥٠٠٠		
من ٢٨١/ح - العمليات الجارية .	-		
السنة الرابعة		إلى ٢٦١/ح - موردين	١٠٠٠٠
من ٢٣٤١/ح -خصص الصيانة .	١٠٠٠٠		
من ٢٨١/ح - العمليات الجارية .	-		
السنة الخامسة		إلى ٢٦١/ح - موردين	١٢٥٠٠
من ٢٣٤١/ح -خصص الصيانة .	١٢٥٠٠		
من ٢٨١/ح - العمليات الجارية .	-		

يتضح من هذه المعالجة انه لن يظهر اثر لمصروفات الصيانة
ضمن المستلزمات الختامية بالمرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية

ج/ ٣٦٧١ - مخصص مصروفات الصيانة

السنة الأولى من ج/ ٢٨١ - العمليات الجارية	جنيه ٦٠٠٠	إلى ج/ ٢٣٤١ - مخصص الصيانة (يثبت في بداية العام)	جنيه ٦٠٠٠
السنة الثانية من ج/ ٢٨١ - العمليات الجارية	٦٠٠٠	إلى ج/ ٢٣٤١ - مخصص الصيانة	٦٠٠٠
السنة الثالثة من ج/ ٢٨١ - العمليات الجارية	٦٠٠٠	إلى ج/ ٢٣٤١ - مخصص الصيانة	٦٠٠٠
السنة الرابعة من ج/ ٢٨١ - العمليات الجارية	١٠٠٠٠	إلى ج/ ٢٣٤١ - مخصص الصيانة	٦٠٠٠
		إلى ج/ ٢٣٤١ - مخصص الصيانة (إثبات الزيادة في المصروفات الفعلية عن المعدل)	٤٠٠٠
السنة الخامسة من ج/ ٢٨١ - العمليات الجارية	١٢٥٠٠	إلى ج/ ٢٣٤١ - مخصص الصيانة	٦٠٠٠
		إلى ج/ ٢٣٤١ - مخصص الصيانة	٦٥٠٠

حساب ٢٢٤١ - مخصص مصروفات الصيانة

السنة الأولى	جنيه	إلى ح/ ٣٣١ - مصروفات الصيانة	جنيه
من ح/ ٣٦٧١ - مخصص الصيانة	٦٠٠٠	رصيد مرحل	٥٠٠٠
	٦٠٠٠		٦٠٠٠
السنة الثانية	جنيه	إلى ح/ ٣٣١ - مصروفات الصيانة	جنيه
رصيد منقول	٥٠٠٠	رصيد مرحل	٩٥٠٠
من ح/ ٣٦٧١ - مخصص الصيانة	٦٠٠٠		١١٠٠٠
	١١٠٠٠		١١٠٠٠
السنة الثالثة	جنيه	إلى ح/ ٣٣١ - مصروفات الصيانة	جنيه
رصيد منقول	٩٥٠٠	رصيد مرحل	١٠٥٠٠
من ح/ ٣٦٧١ - مخصص الصيانة	٦٠٠٠		١٥٥٠٠
	١٥٥٠٠		١٥٥٠٠
السنة الرابعة	جنيه	إلى ح/ ٣٣١ - مصروفات الصيانة	جنيه
رصيد منقول	١٠٥٠٠	رصيد مرحل	١٠٥٠٠
من ح/ ٣٦٧١ - مخصص الصيانة (المعدل الثابت)	٦٠٠٠		٢٠٥٠٠
من ح/ ٣٦٧١ - مخصص الصيانة (المنصرف بالزيادة عن المعدل)	٤٠٠٠		٢٠٥٠٠
	٢٠٥٠٠		٢٠٥٠٠
السنة الخامسة	جنيه	إلى ح/ ٣٣١ - مصروفات الصيانة	جنيه
رصيد منقول	١٠٥٠٠	رصيد مرحل	١٠٥٠٠
من ح/ ٣٦٧١ - مخصص الصيانة	٦٠٠٠		٢٢٠٠٠
من ح/ ٣٦٧١ - مخصص الصيانة	٦٥٠٠		٢٢٠٠٠
	٢٢٠٠٠		٢٢٠٠٠

حساب ٢٨١ - العمليات الجارية

السنة الاولى	جنيه	مستلزمات خدمية / مصرفات صيانة	جنيه —
-----		----- مخصص مصرفات الصيانة /حـ ٣٦٧١	٦٠٠٠
السنة الثانية		مستلزمات خدمية / مصرفات صيانة	—
-----		----- مخصص مصرفات الصيانة /حـ ٣٦٧١	٦٠٠٠
السنة الثالثة		مستلزمات خدمية / مصرفات صيانة	—
-----		----- مخصص مصرفات الصيانة /حـ ٣٦٧١	٦٠٠٠
السنة الرابعة		مستلزمات خدمية / مصرفات صيانة	—
-----		----- مخصص مصرفات الصيانة /حـ ٣٦٧١	١٠٠٠٠
السنة الخامسة		مستلزمات خدمية / مصرفات صيانة	—
-----		----- مخصص مصرفات الصيانة /حـ ٣٦٧١	١٢٥٠٠

ومن للمعالجة السابقة يتضح أن رصيد ح/٢٣٤١ قد تراكم دون استخدام لموازنة نتائج نشاط الوحدة خلال السنتين الرابعة والخامسة التي زادت فيهما الصيانة الفعلية عن المعدل ٠ وقد تحمل ح/٢٨١ لهاتين السنتين بهذه الزيادة ٠

ثانيا - حل المثال الرقمي وفقا للطريقة المقترحة

ح / ٣٣١ - مصروفات الصيانة

ح/٣٣١ - مصروفات الصيانة	ح/٣٣١ - مصروفات الصيانة	ح/٣٣١ - مصروفات الصيانة	ح/٣٣١ - مصروفات الصيانة
السنة الأولى	ح/٣٣١ - مصروفات الصيانة	ح/٣٣١ - مصروفات الصيانة	ح/٣٣١ - مصروفات الصيانة
من ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية	١٠٠٠	إلى ح/ ٢٦١ - موردين	١٠٠٠
السنة الثانية	ح/٣٣١ - مصروفات الصيانة	ح/٣٣١ - مصروفات الصيانة	ح/٣٣١ - مصروفات الصيانة
من ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية	١٥٠٠	إلى ح/ ٢٦١ - موردين	١٥٠٠
السنة الثالثة	ح/٣٣١ - مصروفات الصيانة	ح/٣٣١ - مصروفات الصيانة	ح/٣٣١ - مصروفات الصيانة
من ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية	٥٠٠٠	إلى ح/ ٢٦١ - موردين	٥٠٠٠
السنة الرابعة	ح/٣٣١ - مصروفات الصيانة	ح/٣٣١ - مصروفات الصيانة	ح/٣٣١ - مصروفات الصيانة
من ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية	١٠٠٠٠	إلى ح/ ٢٦١ - موردين	١٠٠٠٠
السنة الخامسة	ح/٣٣١ - مصروفات الصيانة	ح/٣٣١ - مصروفات الصيانة	ح/٣٣١ - مصروفات الصيانة
من ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية	١٢٥٠٠	إلى ح/ ٢٦١ - موردين	١٢٥٠٠

ح/ ٣٦٧١ - مخصص مصروفات الصيانة

السنة الأولى من ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية	جنيته ٥٠٠٠	إلى ح/ ٢٣٤١ - مخصص الصيانة (يثبت في نهاية العام)	جنيته ٥٠٠٠
السنة الثانية من ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية	٤٥٠٠	إلى ح/ ٢٣٤١ - مخصص الصيانة	٤٥٠٠
السنة الثالثة من ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية	١٠٠٠	إلى ح/ ٢٣٤١ - مخصص الصيانة	١٠٠٠
السنة الرابعة	-	(لا تحمل المخصص بأية مبالغ حيث أن المتصرف الفعلي يزيد عن المعدل الثابت)	-
السنة الخامسة		(المتصرف الفعلي يزيد عن المعدل الثابت)	-

خ/ ٢٣٤٦ : مخصص مصروفات الصيانة

السنة الأولى من ٣٦٧١/ح - مخصص الصيانة	جنيته ٥٠٠٠	رصيد مرحل	جنيته ٥٠٠٠
السنة الثانية رصيد منقول من ٣٦٧١/ح - مخصص الصيانة	٥٠٠٠ ٤٥٠٠	رصيد مرحل	٩٥٠٠
السنة الثالثة رصيد منقول من ٣٦٧١/ح - مخصص الصيانة	٥٥٠٠ ١٠٠٠	رصيد مرحل	١٠٥٠٠
السنة الرابعة رصيد منقول	١٠٥٠٠	إلى ٤٤٤/ح - إيرادات سنوات سابقة (موازنة نتيجة العام) رصيد مرحل	٤٠٠٠ ٦٥٠٠
السنة الخامسة رصيد منقول	٦٥٠٠	إلى ٤٤٤/ح - إيرادات سنوات سابقة (موازنة نتيجة العام) رصيد مرحل	٦٥٠٠ —

يتضح من المعالجة السابقة انه تم استخدام الرصيد السابق تكوينه لموازنة نتائج نشاط الوحدة في السنوات الاخيرة التي زادت فيها تكاليف الصيانة الفعلية عن المعدل السنوي وهو الفرض الذي من اجله قرر معدل مصروفات الصيانة .

حساب ٢٨١ - العمليات الجارية

السنة الأولى	جنيه	جنيه
		١٠٠٠
		٥٠٠٠
السنة الثانية		١٥٠٠
		٤٥٠٠
السنة الثالثة		٥٠٠٠
		١٠٠٠
السنة الرابعة		١٠٠٠٠
إيرادات سنوات سابقة ٤٤٤/ـ	٤٠٠٠	—
السنة الخامسة		١٢٥٠٠
إيرادات سنوات سابقة ٤٤٤/ـ	٦٥٠٠	

رابعاً - العمرات الجسيمة

يقصد بالعمرات الجسيمة تلك العمرات غير العادية ، التي يتم فيها استبدال اجزاء هامة في الآلات ووسائل النقل ، أو هدم وإقامة أجزاء من المبنى والانشاءات ، بسبب تلفيات كبيرة طارئة .
وحيث أن العمرات الجسيمة تتم لأسباب طارئة فمن ثم لا يمكن رسم سياسة لها .

ولما كان « معدل مصروفات الصيانة » يشمل مصروفات الصيانة والعمرات الدورية ، فإن العمرات الجسيمة تخرج عن هذا المعدل .
ويتم معالجة العمرات الجسيمة كالتالي :

١ - العمرات الجسيمة للأصول المملوكة للوحدة قبل ١٩٦٧/٦/٣٠ :

وتعالج للمصروفات المباشرة لتلك العمرات ، كنفقات إيرادية مؤجلة (حساب رقم ١١٨٧) (١) .

ويلاحظ ان هذا الحساب ينتهي العمل به (التحميل عليه) اعتباراً من ١٩٧٥/٧/١ وفقاً لما جاء بالقرار المنشئ له .

٢ - العمرات الجسيمة للأصول المملوكة للوحدة بعد ١٩٦٧/٧/٣٠ :

(١) تعالج كاصلاحات جارية يتحمل بها حساب العمليات الجارية في السنة التي تتم فيها .

(ب) أو تعالج كنفقات إيرادية مؤجلة .

وذلك تبعاً لأثر هذه العمرات على الطاقة الانتاجية أو العمر الانتاجي للأصول .

خامساً - حالات خاصة عن الصيانة

١ - الإصلاحات والصيانة لأصول ثابتة غير مملوكة للوحدة :

قد تقوم الوحدة بتأجير معدات ووسائل نقل ، وقد تتضمن شروط التعاقد قيام الوحدة المستأجرة بصيانة تلك الأصول بمعرفتها وعلى حسابها طوال مدة استئجارها .

وتعالج مثل تلك النفقات (لدى الوحدة المستأجرة) كتكاليف اصلاحات وصيانة - وليس كزيادة في القيمة الإيجارية للأصل .

ويلاحظ في هذا الصدد أن مصروفات الصيانة (ح/ ٣٣١) مقسمة الى حسابات فرعية يتعلق كل حساب منها بنوع من انواع الأصول الثابتة ولكن هذا التقسيم يتعلق فقط بالإصلاحات والصيانة التي تقع على

(١) مضاف بقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ٢٩ لسنة ١٩٧٥ .

الاصول ضمن حساب ١٥٣ - استثمارات أجنبية في حساب فرعى مستقل .

٢ - اهلاك الاصول المملوكة بالخارج :

عالجنا سابقا كيفية اظهار الاصول بالخارج في الميزانية ولم نتناول
اقتساط اهلاكها لانها ترتبط بموضوع هام وهو كيفية اظهار نشاط
الوحدات بالخارج من ايرادات ومصروفات .

وبحكم هذا الموضوع نظرتان ، الاولى للحسابات الاقتصادية والثانية
لحسابات المالية . فالحسابات القومية تميز بين المعاملات التي تتم محليا
والمعاملات التي تتم مع العالم الخارجي ، وتمشيا مع مبدأ الإقليمية فان
حسابات الدخل القومي تظهر تفصيلا النشاط الذي يتم داخل البلاد وما
تحققه من موارد واستخدامات في حساباتها النوعية المختلفة ، وتكتفى
بإظهار نتيجة النشاط الخارجي فقط كدخول محولة من الخارج .

هذا على المستوى القومي ، أما على مستوى الوحدات فانه تمشيا مع
هذا المبدأ لا تضاف ايرادات ومصروفات العمليات بالخارج على الحسابات
النوعية المقابلة تحقيقا للفصل بين المعاملات المحلية والمعاملات مع العالم
الخارجي .

أما المحاسبة المالية فلاغراض الرقابة وتقييم الاداء فانها ترى اظهار
هذا النشاط إيرادا ومصروفا .

وتوفيقا بين الفرضين الاقتصادي والمالي نقترح مايلي :

١ - تحتفظ الوحدة بسجلات احصائية تسجل فيها تفصيلا نشاطها
بإلخراج إيرادا ومصروفا .

٢ - تخصص حساب ٣٧ لتسجيل المصروفات بإلخراج (ومن بينهما
إهلاك الاصول الثابتة) بشكل إجمالي .

٣ - تخصص حساب ٤٤٩ لتسجيل الإيرادات بإلخراج إجمالا
(فيما عدا إيرادات الاستثمارات الأجنبية التي نص النظام صراحة على
إدراجها ضمن ح/٤٣ - إيرادات أوراق مالية) .

٤ - اظهار الفرق بين الإيرادات والمصروفات بإلخراج ان فانفسا
أو عجزا في حسابات مستقلة متفرعة من ح/٢٨١١ - فائض أو من ح/٢٨١٢
- عجز حسب الأحوال .

ومن الواضح ان هذا الاقتراح رهن باستصدار موافقة اللجنة الفنية الدائمة للنظام .

والى ان يتم ذلك فانه كحل بديل يمكن اتباع ما يلي :

(ا) بالنسبة للعمليات بالخارج :

تظهر نتيجتها فقط في حساب خاص ضمن الايرادات المتنوعة بالموجب
ان كانت ربحا وبالسالب ان كانت خسارة بسيطة وطارئة .

اما في حالة الخسارة الكبيرة المتراكمة فتعامل كخسائر راسمالية
ينخفض بها حـ / ١٤ - أو حـ / ١٥ حسب الاحوال .

(ب) بالنسبة للمكاتب بالخارج :

تقيد مصروفاتها اجمالا في حساب مستقل ضمن المستلزمات الخدمية
للمتنوعة باسم « مصروفات الفروع بالخارج » .

كما تقيد ايراداتها العرضية ان وجدت في حساب مستقل ضمن
الايرادات المتنوعة .

٣ - اصول المشتراة خصيصا لعملية معينة بالداخل :

ويقصد بهذه الاصول انها لا تصلح للاستخدام في عمليات اخرى ،
ويرى البعض اعتبارها كمستلزمات سلمية ، لكننا نميل الى اعتبارها اصولا
ثابتة وبالتالي توزع تكلفة هذه الاصول على سنوات تنفيذ هذه العملية
كاقساط اهلاك لها .

فاذا انتهت العملية قبل موعدها المقدر سلما اى قبل اتمام الاهلاك
يعتبر الفرق هلاكا طارئا . اما اذا تم الاهلاك قبل انتهاء العملية ففي رأينا
ان يستمر حسابه بواقع ٥٠٪ من القسط العادى ، وبعد اتمام العملية
تعامل تلك الاصول كأصول مخردة مهلكة دفتريا بالكامل ، تفرغ من
الميزانية عند بيعها .

اما اذا تقرر الاحتفاظ بها لاعادة استخدامها فتظل في الميزانية
بقيمتها الدفترية ويظل مخصص اهلاكها في جانب الخصوم ، ويسرى عليها
ما يسرى على الاصول للمهلكة دفتريا بالكامل من قواعد الاهلاك .

(م ١٨ - النظام للحاسب)

٤ - الجندك :

ويقصد به المبالغ التي تدفعها بعض الوحدات للحصول على موقع قائم كقرع للبيع ، أو معرض أو مكاتب للإدارة أو غيره .

ومن المسلم به أن هذه المبالغ تعتبر من قبيل المصروفات الرأسمالية، لكن الآراء اختلفت حول حساب الأصل الثابت المناسب لها .

فالبعض يرى إدراجها - بحكم طبيعته - ضمن النفقات الإيرادية المؤجلة - ح/ مصروفات تأسيس - لكن هذا الرأي لا يتماشى مع تعريف النظام لهذه المصروفات ، وفي الوقت نفسه لا يوجد حساب آخر مناسب ضمن النفقات الإيرادية المؤجلة .

لذلك نقترح أن يخصم له ح/ ١١٨٨ بعد الاتفاق مع اللجنة الفنية الدائمة .

٥ - تكاليف فك وإعادة تركيب الأصول وتكاليف هدم وإزالة انقراض مبني :

اختلفت الآراء حول معالجة تكاليف فك الأصول الثابتة وإعادة تركيبها في مكان آخر .

فالبعض يرى اعتبارها كمصروفات صيانة والبعض الآخر كمصروفات رأسمالية . ونحن نميل إلى إضافتها على الأصل الثابت على أن تهلك خلال الفترة المتبقية من عمره الانتاجي .

ومن الواضح أن هذه المعالجة لا تختلف سواء تمت العملية بمعرفة الوحدة أو بمعرفة الغير .

وفيما يتعلق بتكاليف هدم وإزالة انقراض المبني فإننا نرى اتباع ما يلي :

١ - يوسط ح/ ١٧٤٢ - أصول مخردة فيجعل مدينا بتكلفة المبني وكذلك بتكاليف الهدم وإزالة الانقراض .

٢ - كما يجعل دائنا بمخصص اهلاك للمبني وكذلك بشحن بيع الانقراض .

٣ - يعالج رصيد الحساب كربح أو خسارة رأسمالية .

وهناك من يرى اتباع هذه المعالجة في حالة عدم بناء مبنى جديد بدلا مما تهدم . أما في حالة بناء مبنى آخر فانهم يرون اضافة تكاليف الهدم وإزالة الانقاض الى تكلفة المبنى الجديد واعتبار ثمن بيع الانقاض إيرادات متنوعة .

وفي تقديرنا انه يجب الفصل بين العمليتين ، عملية هدم وإزالة المبنى وعملية إقامة المبنى الجديد . ولذلك نرجع المعالجة الاولى في الحالتين .

٦ - التعويض عن الاصول الثابتة :

من الطبيعي ان تقوم الوحدات بالتأمين على اصولها الثابتة لدى شركات التأمين ضد الحوادث كالحريق أو التلف أو التصادم أو غيرها . وعند وقوع أية حادثة تقوم الوحدة باستلام بوليصة التأمين المقررة .

وهنا يواجهنا ثلاث وقائع هي :

- اعدم الاصل .

- استحقاق التعويض .

- احلال الاصل للمدم بأصل جديد .

ونظرا لتداخل هذه الوقائع وترابطها فقد يختلط على البعض المعالجة السليمة لهذا الموضوع . وفي رأينا أنه يجب الفصل بين كل واقعة ومعالجتها على حدة كما سنوضح فيما يلي :

(أ) اعدام الاصل :

وتتبع بشأنه نفس القيود التي شرحناها عند تخريد الاصل قبيل نهاية عمره الانتاجي . مع خلاف بسيط هو ان الخردة الناجمة عن اصابة الاصل لا تقوم الوحدة عادة ببيعها لحسابها لأنها من حق شركة التأمين .

(ب) استحقاق التعويض :

ويقيد ضمن الإيرادات التحويلية ح/ ٤٤٥ - تعويضات في السنة التي يعلم فيها الاصل وبالقائمة التي تطالب بها الشركة وفقا لبوليصة التأمين .

أما اذا كان هناك نزاع بين الوحدة وشركة التأمين فيواجه بتكوين مخصص .

(ج) احوال الأصل :

وتعتبر هذه العملية استخداما استثماريا تخضع لنفس الاجراءات الخاصة بالمشروعات الاستثمارية وتقع في شأنها القيود الخاصة بشراء الأصول الثابتة كالمعتاد .

٦ - ورود بعض المستندات الخاصة بالتكوين السلي بعد اقفال حسابه :

قد يحدث ان يتأخر ورود مستندات بعض عناصر تكاليف الاصل الثابت بعد اقفال حساب التكوين السلي وبهذه الاصل في التشغيل ، ومن امثلة ذلك اشعارات البنك عن بعض تكاليف الاعتمادات المستندية الخاصة باستيراد اصول ثابتة ، والتي يتأخر اخطار الوحدة بها لاي سبب ، وكذا فروق الأسعار ، كفروق اسعار الحديد في اعمال البناء ، اذ فرض وقضي بتطبيقها باثر رجعي على تشييدات تم تشغيلها .

وفي مثل هذه الحالات تتم المعالجة كالآتي :

١ - تضاعف القيمة على حساب التكوين السلي ، مع تحويلها في نفس الوقت لحساب الأصول الثابتة .

٢ - يتم اهلاك الجزء المضاف عن المدة التي تم تشغيل الاصل فيها في السنوات السابقة للإضافة ، ويثبت هذا الهلاك كصروفات سنوات سابقة ، ح/٣٦٥ ، ثم يستمر حساب الهلاك كالمعتاد .

وقد تتم الاضافة المشار اليها بعد ان تكون الوحدة قد تصرفت في الاصل الثابت بالبيع ، وهنا يجري قيد الهلاك المشار اليه في بند (٢) ، وإذا وبعد ذلك اذا امكن تحميل المشتري بقيمة الاضافة ، تكون المعالجة كالآتي :

من ح/١٧١١ - مدينو بيع اصول
الى ح/١٧٤٦ - اصول مبيعة
(بقيمة الاضافة التي تحملها العميل)

من ح/١٧٤١ - اصول مبيعة
الى ح/الاصول الثابتة

(بحسب نوع الاصل)

وإذا لم تتمكن الوحدة من تحميل المشتري بالقيمة ، فتعتبر القيمة في هذه الحالة من قبيل الخسارة الراسالية .

٧ - المباني والمنشآت التي تقام على ارض الغير :

تحتصر تكلفة هذه الاصول وتثبت طبقا للقيود التي سبق ان شرحناها
كما تعلق على الحسابات النوعية وتظهر قيمتها في الميزانية .

وفي هذه الحالة يتم اهلاك هذه الاصول بالكامل خلال فترة استغلالها
حسب العقد المبرم بين الوحدة ومالك الأرض .

٨ - المساهمة في تكلفة المرافق والطرق العامة :

يحدث ان تقيم الدولة بعض المرافق او الطرق العامة والتي تفيد منها
احدى الوحدات ، ومن ثم تطالبها بنصيبها في تكلفة هذه المرافق والطرق .

وفي رأينا انه في هذه الحالة تعالج المبالغ المستحقة على الوحدة
كاستخدامات استثمارية وتظهر في الميزانية كاصول مملوكة ضمن حساباتها
النوعية .

كما تطبق عليها معدلات الاهلاك العادية .

٩ - الاصول المملوكة والمسترد تكلفتها :

يحدث ان تقوم بعض الهيئات العامة باقامة اصول ثابتة لحساب
احدى الشركات بحكم تخصص الهيئة الفني ، وبالرغم من قيام الشركة
بسداد تكلفة هذه الاصول الا ان الهيئة تحتفظ بملكيته لها .

وفي هذه الحالة تعتبر الهيئة انها قامت بعمليتين منفصلتين الاولى
انشاء هذه الاصول (كماقاول) لحساب الشركة فتظهر تكلفتها في جانب
الاستخدامات من حساب العمليات الجارية ويظهر المستحق من ثمنها في
جانب الموارد كانتاج .

والثانية قبول هذه الاصول . فتعالج كما لو كانت مهداة من الغير .

١٠ - قطع الفيار الواردة مع الاصول الثابتة :

يحدث ان تشترط الوحدة ان يقوم المورد بتوريد قطع الفيار الهامة
مع الاصول الثابتة عند الشراء .

وفي رأينا ان تكلفة قطع الفيار في هذه الحالة تعلق على الاصول الثابتة
باعتبارها جزءا من هذه الاصول ، وتهلك معها خلال عمرها الافتراضي .

غير ان هذه المعالجة لا تنفي اتخاذ الاجراءات المخزنية للرقابة على
التصرف فيها كليا . وقد جرت العادة ان توضع في مخزن خاص حتى يتم
استخدامها .

الفصل الثاني عشر

المخزون

يشمل حساب المخزون الحسابات الفرعية التالية :

١ - المستلزمات السلعية .

٢ - انتاج غير تام واعمال تحت التنفيذ .

٣ - انتاج تام .

٤ - بضائع بفرض البيع .

٥ - بضائع لدى الغير .

٦ - اعتمادات مستحقة .

٧ - حركة الانتاج التام .

وستتناول معالجة هذه الحسابات فيما عدا حسابات الانتاج غير التام والاعمال تحت التنفيذ ، الانتاج التام ، البضائع بفرض البيع (التي ستعرض لها عند الحديث عن الموارد لارتباطها بها .

أولا - المستلزمات السلعية

للمستلزمات السلعية حسابان في الدليل ، أولهما ضمن المخزون في اصول الميزانية ويميز بالرقم ١٣١ ، وهذا الحساب يمثل حركة المستلزمات السلعية ويظهر رصيدها ويتفرع منه عدة حسابات لكل من :

مخزن الخامات ، مخزن الوقود ، مخزن قطع الغيار والمهمات ، ومخزن مواد التعبئة والتغليف ، مخزن المخلفات .

أما الحساب الثاني فيميز بالرقم ٣٢ ويمثل ذلك الجزء من المستلزمات السلعية الذي يستخدم في الانتاج بنوعيه ، أي الانتاج المخصص للبيع والانتاج المخصص للتكوين الرأسمالي (مشغولات داخلية) .

وهذا الحساب ينقسم الى عدة حسابات فرعية تقابل الحسابات المشار اليها آنفا بالإضافة الى حسابين أحدهما للادوات الكتابية والكتب الآخر للمياه والانارة .

وسوف نتناول فيما يلي الموضوعات التالية:

١ - القواعد العامة لمعالجة المستلزمات السلعية .

٢ - مواد التعبئة والتغليف للتداول .

٣ - بعض الحالات الخاصة .

وهذه الموضوعات لا تشمل المخلفات لأننا سنعالجها في فصل مستقل

في باب الموارد .

١ - القواعد العامة لمعالجة المستلزمات السلعية

تختلف معالجة المستلزمات السلعية بحسب طبيعة التصرفات المتعلقة

بها ، وفيما يلي حصر لأهم هذه التصرفات وكيفية معالجتها .

١ - عند ورودها للمخازن :

يجعل ح/ ١٣١ مدينا وحساب الموردين دائنا .

ويتبع هذا القيد أيضا في اثبات المستلزمات التي ترد للوحدة

وتستخدم دون دخولها للمخازن .

٢ - عند صرف المستلزمات السلعية لأقسام الانتاج :

يجعل ح/ ١٣١ دائنا وحساب ٣٢ مدينا .

٣ - عند ارتجاع المستلزمات السلعية من مراكز الانتاج :

يجرى قيد عكسي للقيد السابق .

٤ - عند تحويل المستلزمات من مركز لآخر من مراكز الانتاج :

تعتبر عملية داخلية ولا يتأثر بها حسابا ١٣١ ، ٣٢ .

٥ - عند بيع المستلزمات السلعية :

يحمل حـ/ ١٣١ دائنا بتكلفة هذه المستلزمات ، وحساب مدينى بيع اصول مدينا بشن البيع ، فاذا كان الفرق بين التكلفة وثن البيع دائنا فيرجل الى :

حـ/ ٤٤٦١ - ارباح بيع مخلفات (بالنسبة للمخلفات) .

حـ/ ٤٤٦٤ - ارباح مبيعات خامات (بالنسبة للخامات ولبقية المستلزمات السلعية بالقياس) .

اما اذا كان الفرق بين التكلفة وثن البيع مدينا فيرجل الى :

حـ/ ٣٦٤ - خسائر رأسمالية بالنسبة لكافة المستلزمات السلعية .

٦ - المستلزمات السلعية التى ترد للوحدة في نهاية الفترة المالية ، ولم

يتم فرزها وقبولها بالمخازن :

يفضل عدم قيدها كمشتريات ، بل تثبت بكشوف الجرد بحالتها التى هى عليها للتذكرة فقط ، دون أن تقيد لحساب الموردين .

٧ - البضاعة بالطريق :

بالنسبة للبضائع المستوردة التى تم شحنها تظهر ضمن حساب الاعتمادات المستندية اما البضائع المحلية التى لم ترد بعد لمخازن الوحدة فتظهر قيمتها كرصيد مدين للمورد ان كان مدفوعا ثمنها .

٨ - فروق الجرد الفعلى عن الرصيد المكترى :

يضاف على حساب المستلزمات المختص اذا كان المعجز طبيعيا ، اما اذا كان معجزا غير طبيعى فاما ان يحمل به حساب ارسدة مدينة اخرى في حالة تحديد المسئولية ، او يحجل به حـ/ ٣٦٤ خسائر رأسمالية في حالة عدم تحديد المسئولية .

اما الزيادة في الجرد الفعلى فتقيد بالاضافة للحساب ١٣١ والاستبعاد من الحساب ٣٣ ، وذلك افضل من اعتبارها ايرادات متنوعة .

هذا ويلاحظ قيد معجز او زيادة الجرد على اساس المتوسط المتحرك .

٩ - تقوم المستلزمات السلعية المنصرفة من المخازن والتبعية فيها على اساس « المتوسط المتحرك » .

وهو متوسط السعر بعد آخر اضافة ، بمعنى :

قيمة الرصيد ÷ قيمة الكمية المضافة

كمية الرصيد ÷ الكمية المضافة

هذا ولا تنطبق تلك القاعدة على المخلفات ، اذ قضي النظام بان تقسوم بقيمة تقديرية على اساس متوسط اسعار البيع في العام السابق . وذلك بالنسبة لجميع التصرفات للمدينة والدائرة المتعلقة بالمخلفات .
وموضح بالصيغة التالية مثال يبين كيفية حساب المتوسط المتحرك .

حسابي منفذ

مقرن

اسم الصنف رقم الصنف

الوحدة

متوسط السعر	الرصيد		المصادر		الموارد		بيان	مستند الخازن		التاريخ
	القيمة	الكمية	القيمة	الكمية	القيمة	الكمية		إضافة صرف	مستند القيد	
ملم جنيه	ملم جنيه	الكمية	ملم جنيه	الكمية	ملم جنيه	الكمية				
٢	٤٠	١٠	—	—	—	—				
٢	٤٠٠	١٠٠	—	—	٣٦٠	—				
٢	١٦٠	٤٠	٢٤٠	—	—	٤				
٢	—	٢٤٠	—	٦٠	—	—				
٢	١١٦	٢٤٠	—	١٠٠٠	—	٥				
٢	٤٢٤	٩٠	٧٢٤	١٥٠	—	—				
٢	٨٢٣	—	—	—	—	—				
٢	٨٢٣	—	—	—	—	—				
٢	٨٢٣	—	—	—	—	—				

٢ - مواد التعبئة والتغليف المتداولة

تنطبق القواعد العامة لمعالجة المستلزمات على مواد التعبئة والتغليف المستهلكة ، أما مواد التعبئة والتغليف المتداولة فلها حالتان هما :

- (أ) رجوع مواد التعبئة والتغليف فور تسليم المنتجات للعميل .
- (ب) بقاء مواد التعبئة والتغليف مؤقتا طرف العميل مقابل تأمين لحين ردها .

وفيما يلي للمعالجة الدفترية في كل حالة .

١ - رجوع مواد التعبئة والتغليف فور تسليم المنتجات للعميل :

يمكن ان تتم المعالجة الدفترية في هذه الحالة باحدى الطريقتين التاليتين :

الطريقة الاولى :

علم اجراء قيود محاسبية عند الصرف من المخازن وعند اعادة الاستلام ويتبع ما يلي :

- ١ - تراقب عمليات الصرف واعادة الاستلام بالكمية فقط .

٢ - في نهاية السنة المالية يتم حصر هذه المبيعات (سواء الموجود منها بالمخازن او باماكن التعبئة او المعبأة والعدة للخروج للعملاء) ويتم اعادة تقدير قيمتها (بمعرفة لجنة فنية) ويرقيد على حساب ٣٢٤٢ الفرق بين قيمتها في اول السنة المالية مضافا اليها المشتريات وبين قيمتها الجديدة وذلك بالقيود التالى :

من ح/ ٣٢٤٢ - مواد تعبئة وتغليف متداولة

الى ح/ ١٣١٤٢ - مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة .

- قيمة ما استهلك من مواد تعبئة وتغليف متداولة خلال المدة)

الطريقة الثانية :

اجراء قيود محاسبية عند الصرف من المخازن واعادة الاستلام وذلك كما يلي :

من ح/ ٣٢٤٢ مواد تعبئة وتغليف متداولة

الى ح/ ١٣١٤٢ - مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة

وذلك عند الصرف من المخازن ، ثم قيد عكسي عند اعادة الاستلام .

ويتحمل الحساب ٣٢٤٢ بالفرق بين قيمة التكلفة (حسب المنصرف من المخازن) وقيمة اعادة التقدير (بالنسبة للرصيد المتبقى في نهاية السنة المالية من مواد التعبئة المنصرفة خلال السنة) .

وفيما يلي مثال رقمي يوضح هذه الطريقة :

مثال : بلغت قيمة مواد التعبئة والتغليف المتداولة المنصرفة من المخازن خلال السنة المالية ١٠٠٠٠ جنيه ، وفي نهاية السنة المالية قدرت قيمة المتبقى منها فكانت ٦٠٠٠ جنيه .

وفي ضوء هذا المثال تظهر حسابات الاستاذ كما يلي :

ح/١٣١٤٢ - مخزن مواد التعبئة والتغليف المتداولة

منه	ح	منه	ح
١٠٠٠٠	رصيد أول المدة	١٠٠٠٠	من ح/٣٢٤٢
٦٠٠٠	إلى ح/٣٢٤٢	(قيمة المنصرف من المخازن)	
	(قيمة المرتد للمخازن)	٦٠٠٠	رصيد آخر المدة
١٦٠٠٠		١٦٠٠٠	

ح/٣٢٤٢ - مواد تعبئة وتغليف متداولة

منه	ح	منه	ح
١٠٠٠٠	إلى ح/١٣١٤٢	٦٠٠٠	من ح/١٣١٤٢
(قيمة المنصرف من المخازن)			(القيمة التقديرية للعبوات السابق صرفها)
		٤٠٠٠	من ح/٢٨١ - العمليات الجارية (قيمة المستخدم)
١٠٠٠٠		١٠٠٠٠	

(ب) بقاء مواد التعبئة والتغليف مؤقتا لدى العميل (مقابل تأمين) :

في هذه الحالة يوسط حساب بضائع لدى الغير على ان تتم المراجعة باحدى الطريقتين التاليتين :

الطريقة الأولى :

واساسها تحميل ح/ ٣٢٤٢ بقيمة الهالك من مواد التعبئة المتداولة وليس باجمالي قيمة المنصرف منها من المخازن . وتجرى القيود التالية :

من مذكورين
ح/ ١٦١ - عملاء (بقيمة المنتجات دون العبوات)
ح/ ١٣٤١ - بضائع لدى الغير مستلزمات
(بقيمة العبوات)

الى مذكورين

ح/ ٤١١١١ - اجمالي مبيعات
ح/ ١٣١٤٢ - مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة

١ - إرسال المنتجات للعملاء

ح/

من ح/ ١٨٢١ - بنك تمويل النشاط الجارى
الى مذكورين
ح/ ١٦١ - عملاء (بقيمة المنتجات)
ح/ ٢٦٣١ - تأمينات للغير
(بقيمة المحصل كتأمين)

٢ - تحصيل الثمن والتأمين من العميل

عند رد العميل ما لديه من العبوات بحالة تقبلها الوحدة البائعة مقابل استرداد ما سبق سداؤه من تأمين فانه يتم اعادة تقدير العبوات بحسب حالتها ، ويجرى القيد التالي :

من مذكورين

ح/ ١٣١٤٢ - مخزن مواد التعبئة والتغليف المتداولة (بالقيمة الجديدة المقدرة لها حسب حالتها)

٣ - رجوع العبوات من العملاء

ح/٣٢٤٢ - مواد تعبئة وتغليف متداولة
(بالفرق بين القيمة الدفترية والقيمة
الجديدة)

الى ح/١٣٤١ - بضائع لدى الغير
مستلزمات .

٤ - رد التأمين

ثم يثبت رد التأمين للميل بالقيد التالي :
من ح/٢٦٣١ - تأمينات للغير
الى ح/١٨٢١ - بنك تمويل
النشاط الجارى

ولكن قد يحدث أن يرد العميل العبوات بحالة
تلف غير طبيعية وترى الوحدة تحمله بقيمة
هذا التلف بالخصم من مبلغ تأمينه المودع
لديها وتثبت هذه الحالة بالقيد التالي :

من مذكرتين
ح/١٣١٤٢ - مخزون مواد التعبئة والتغليف
المتداولة (بالقيمة الجديدة المقدّر لها
حسب حالتها)

ح/٢٦٣١ - تأمينات للغير
(بقيمة ما اتفق على تحميل العميل به
مقابل التلفيات)

ح/٣٢٤٢ - مواد تعبئة وتغليف متداولة
(بالفرق بين القيمة الدفترية والقيمة
الجديدة مضافا إليها ما تحمله
العميل مقابل التلفيات)

الى ح/١٣٤١ - بضائع لدى الغير
مستلزمات

ثم يرد للعميل الباقي من التأمين المستحق
له بعد تخفيضه بما تحمله مقابل التلفيات .

ولايضاح هذه الطريقة نورد المثال التالى :

مثال :

باعت إحدى الوحدات بضائع قيمتها ٥٠٠٠٠ جنيه لأحد عملائها وكانت
البضائع معبأة في عبوات قيمتها ١٠٠٠ جنيه وقد احتفظ بها الميسل نظير :

دفع تأمين مساو لقيمتها • وعند رد هذه العبوات أعيد تقديرها بمبلغ ٦٠٠ جنيه •

وتصور فيما يلي حسابات الاستاذ الخاصة بالعبوات ، بافتراض رد التأمين كاملا •

ح/ ١٣١٤٢ - مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة

منه	له
١٢٠٠	رصيد أول المدة
٦٠٠	إلى ح/ ١٣٤١
	(القيمة التقديرية للعبوات بعد ارتجاعها)
١٨٠٠	١٨٠٠

ح/ ١٣٤١ - بضائع لدى الغير - مستلزمات

منه	له
١٠٠٠	إلى ح/ ١٣١٤٢
	(قيمة العبوات المسلمة للعميل)
	٦٠٠ من مذكورين ح/ ١٣١٤٢ (قيمة المرتد)
	٤٠٠ ح/ ٣٢٤٢ (قيمة الهالك)
١٠٠٠	١٠٠٠

ح/ ٣٢٤٢ - مواد تعبئة وتغليف متداولة

منه	له
٤٠٠	إلى ح/ ١٣٤١
	(قيمة الهالك الطبيعي)
٤٠٠	٤٠٠

اما اذا خصم جزء من التأمين نظير تلف غير طبيعي أحدثه العميل في العبوات ، فان حساب ١٣٤١ يظهر بالشكل التالي :

ح/ ١٣٤١ - بضائع لدى الغير - مستلزمات

منه	لـ
١٠٠٠	٦٠٠
إلى ح/ ١٣١٤٢	من ح/ ١٣١٤٢
(قيمة المسلم للعميل)	(قيمة المرتجع من العميل)
	٥٠
	من ح/ ٢٦٣١
	(المخصوم من التأمين)
	٣٥٠
	من ح/ ٣٢٤٢
	(المحمل على التكلفة)
١٠٠٠	١٠٠٠

الطريقة الثانية :

واساسها تحصيل ح/ ٣٢٤٢ باجمالي قيمة
العبوات بمجرد صرفها من المخازن ، وتجرى
القيود التالية :

من ح/ ٣٢٤٢ - مواد تعبئة وتغليف
الى ح/ ١٣١٤٢ - مخزن مواد تعبئة

١ - عند الصرف من
المخازن

من مذكورين
ح/ ١٦١ - عملاء (بقيمة المنتجات بدون
العبوات)

٢ - عند ارسال
العبوات للعملاء

ح/ ١٣٤١ - البضائع لدى الغير (بقيمة العبوات)
الى مذكورين
ح/ ٤١١١ - اجمالي مبيعات
ح/ ٣٢٤٢ - مواد تعبئة وتغليف مستداولة
(بقيمة العبوات)
وتستكمل القيود على النحو السابق شرحه
في الطريقة الاولى .

مثال رقمي :

لايضاح هذه الطريقة نصور فيما يلي
حسابات الاستاذ باستخدام ارقام المثال السابق :

ح/١٣١٤٢ - مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة

منه	له	
١٢٠٠	١٠٠٠	رصيد أول المدة
٦٠٠		إلى ح/١٣٤١
	٨٠٠	(قيمة المرنج من العميل)
١٨٠٠	١٨٠٠	رصيد آخر المدة

ح/١٣٤١ - بضائع لدى الغير - مستلزمات

منه	له	
١٠٠٠		إلى ح/٣٢٤٢
	٦٠٠	(قيمة العبوات المرسلة للعميل)
		من مذكورين
		ح/١٣١٤٢
		القيمة التقديرية للمرتجع
		من العميل
	٤٠٠	ح/٣٢٤٢
		(قيمة الهالك الطبيعي)
١٠٠٠	١٠٠٠	

ح/٣٢٤٢ - مواد تعبئة وتغليف متداولة

منه	له	
١٠٠٠	١٠٠٠	إلى ح/١٣١٤٢
		(قيمة المنصرف من المخازن)
		إلى ح/١٣٤٢
٤٠٠		(قيمة الهالك من العبوات)
	٤٠٠	من ح/٢٨١
		(تحميل العمليات الجارية
		بقية الهالك الطبيعي)
١٤٠٠	١٤٠٠	

٣ - معالجة بعض الحالات الخاصة

١ - المستلزمات السلعية التي لا تخزن :

ونقصد بها الكهرباء والمياه والغاز (١) والمواد البترولية التي تصرف لوسائل النقل والانتقال من محطات التوزيع .
وتعالج هذه المستلزمات بالقيود التالية :

من ح/ ٣٢٢ - وقود وزيت وقوى محرك (الحساب الفرعى المناسب)
او من ح/ ٣٢٧ - مياه وإنارة (الحساب الفرعى المناسب)
الى ح/ ٣٦١ - موردين

وبدئى ان ح/ ٣٢ في هذه الحالة يمثل للمستلزمات التي اشترت واستخدمت في عمليات الانتاج بينما ح/ ٣٦١ يظهر حركة سداد قيمة هذه المستلزمات .

٢ - الأدوات الكتابية والكتب :

يمكن ان تتم معالجة هذه الأدوات باحدى طريقتين :

الطريقة الاولى :

ان يحمل ح/ ١٣١٦ الذى تقترح تخصيصه لهذه الأدوات بقيمة ما يشتري منها ، على ان يحمل ح/ ٣٢٦ أدوات كتابية وكتب بقيمة المنصرف منها من المخازن .

الطريقة الثانية :

ومؤداها تحميل قيمة ما يشتري من هذه الادوات الكتابية والكتب مباشرة على الحساب ٣٢٦ - أدوات كتابية وكتب وذلك بالقيود التالي :

من ح/ ٣٢٦ - أدوات كتابية وكتب الى ح/ ٣٦١ - موردين .

على أن تتابع عملية الاستلام بالمخازن والصرف منها والرصيد بالكمية فقط بفرض الرقابة . وقد تصلح هذه الطريقة في المعالجة اذا كانت الوحدة

(١) اذا تضمنت فواتير الكهرباء أو المياه أو الغاز مصاريف صيانة أو تركيب ، فتعالج هذه الأخيرة كمستلزمات خدمية فيقتصر استخدام الحساب ٣٢ بالنسبة لهذه الأنواع على قيمة ما يتم استهلاكه منها .

(م ١٩ - النظام المحاسبى)

تشتري مثل هذه الأدوات الكتابية والكتب بكميات ضئيلة ، اما اذا كانت تشتريها بكميات كبيرة فسيؤدي ذلك الى تحميل الفترة المالية التي اشترت فيها بمبء تكاليفها كاملة مقابل استخدام جزء منها ، غير انه يمكن تلافي هذا العيب بأن يتم جرد الموجود في نهاية الفترة المالية من الادوات الكتابية والكتب حيث تثبت ضمن المخزون (ح/١٣١٦) مقابل استبعاد قيمتها من حساب ٣٢٦ ، وفي اول السنة المالية التالية يعاد تحميلها على الحساب ٣٢٦ .

وتمتاز هذه الطريقة الأخيرة بتفادى كثرة الاجراءات المخزنية في عمليات الاستلام والصرف .

٣ - تكاليف المكتبات والكتب العلمية التي تحتفظ بها الوحدة :

قد تنشئ احدى الوحدات مكتبة تحوى مراجع علمية وقانونية وهندسية وفنية وغيرها يرجع اليها العاملون في شئون أعمالهم ، وقد تصل تكلفة هذه المراجع الى مبالغ باهظة ، وعادة تحتفظ هذه المراجع بقيمتها العلمية لأجل ولا يقلل من تكلفة شرائها غير ما يصيبها من قدم نتيجة التداول .

والمقترح اعتبار تكلفة هذه المكتبات اصولا ثابتة ضمن حساب ١١٦٣ - مهمات مكتبية او يخصص لها الحساب ١١٦٥ على أن تهلك مثل هذه الكتب وللراجع على ٤ سنوات مثلا .

٤ - الخامات المتبقية في أماكن الانتاج :

في نهاية السنة المالية قد توجد كمية من الخامات بصالات الانتاج دون استخدامها في أى عملية من العمليات الانتاجية .

والمقترح أن تعالج كما يلي :

- تثبت ضمن جرد الخامات ، على أن يفرد لها كشف مستقل بعنوان « خامات موجودة بمراكز الانتاج » .

- تقيد بجعل حساب ٣٢ دائئا وحساب مخزن الخامات مدينا .

- تثبت هذه الخامات بسجلات المضاوئ في صحيفة مستقلة تحت عنوان « خامات موجودة بمراكز الانتاج » .

- في اول السنة المالية التالية يجرى قيد صرف هذه الخامات كالمعتاد بتحميله على الحساب ٣٢ .

وتهدف هذه المعالجة الى تجنب الجهد والوقت الضائع في اثبات هذه المستلزمات متفرقة في بطاقات الصنف مرة كمرتجمات للمخازن ومرة أخرى كمصرف للتشغيل .

ثانيا - البضائع لدى الغير

ختص النظام الحساب رقم ١٣٤ لاظهار حركة البضائع المملوكة للوحدة والموجودة لدى الغير لاي سبب كان .

اما انواع البضائع التي يمكن ان تكون موجودة لدى الغير واحتمالات اسباب وجودها فهي كما يلي :

- ١ - مستلزمات سلعية ٠٠٠٠ للتصنيع او الاستخدام للمؤقت كمواد التعبئة والتغليف للتداوله .
- ٢ - انتاج غير تام ٠٠٠٠ لاستكمال التصنيع .
- ٣ - انتاج تام ٠٠٠٠ للعرض او تمهيدا لبيعه .
- ٤ - بضائع مشتركة بفرض البيع ٠٠٠ للعرض او تمهيدا لبيعه .

ولمراقبة هذه الانواع المختلفة من البضائع الموجودة لدى الغير فانه يمكن تقسيم ح/١٣٤ - اذا اقتضت الضرورة - الى الحسابات الفرعية التالية :

- ١٣٤ - بضائع لدى الغير .
- ١٣٤١ - مستلزمات لدى الغير .
- ١٣٤٢ - انتاج غير تام لدى الغير .
- ١٣٤٣ - انتاج تام لدى الغير .
- ١٣٤٤ - بضائع بفرض البيع لدى الغير .

ويلاحظ - كما سبق ايضا - ان البضائع المستوردة والتي لم تصل الى مخازن الوحدة تظهر في حساب الاعتمادات المستندية ، اما البضائع المحلية التي لم ترد بعد لمخازن الوحدة فتظهر قيمتها كرصيده مدين لحساب الموردين ان كان مدفوعا ثمنها ، اما اذا لم يكن مدفوعا فلا تظهر قيمتها بالدفاتر .

وتختلف معالجة البضائع لدى الغير بحسب نوع هذه البضائع ، وفيما يلي اقتراحاتنا بشأن معالجة كل نوع على حدة .

معالجة المستلزمات السلعية :

تعالج المستلزمات السلعية المرسلة للغير - خامات ، قطع غيار ، مواد تعبئة متداولة - على اساس تحميل ح/١٣٤١ (ويمكن تقسيمه جزئيا ان احتاج الامر) بقيمة البضائع المرسلة ، ويجرى قيد عكسي عند استرداد

هذه البضائع او عند بيعها • ويوسط في هذه العمليات حسابات مخزن
المستلزمات السلمية المختصة •

مثال :

١ - أرسلت احدى الوحدات ١٠٠ كجم من الخدمات (تكلفة الكيلو
١٠ جنيهات) الى وحدة أخرى لتصنيعها بسعر الكيلو ٢ جنيه •

٢ - أعيد ٩٠ كجم بعد تصنيعها ، وقامت الوحدة المصنعة بشراء الباقي
بسعر ١١ جنيه للكيلو •

وفيما يلي قيود اليومية :

١٠٠٠ من ح/ ١٣٤١ - بضائع لدى الغير
- مستلزمات
١٠٠٠ الى ح/ ١٣١١ - مخزن الخامات

١ - ارسال الخامات
للتصنيع

١ - اذا أعيدت الخامات بعد تصنيعها
وقامت الوحدة باستخدامها فوراً في العمليات
الانتاجية تثبت بالقيد التالي :
من مذكورين
٩٠٠ من ح/ ٣٢١ - خامات
١٨٠ من ح/ ٣٣٢ - مصروفات تشغيل لدى
الغير

٢ - اعادة الخامات
المصنعة

الى مذكورين
٩٠٠ ح/ ١٣٤١ - بضائع لدى الغير
١٨٠ ح/ ٢٣١ - موردون

ب - اما اذا أعيدت الخامات بعد تصنيعها
ودخلت المخازن لحين استخدامها في الانتاج
فتثبت بالقيد التالي :

١٠٨٠ من ح/ ١٣١١ - مخزن الخامات
الى مذكورين

٩٠٠ ح/ ١٣٤١ - بضائع لدى الغير
١٨٠ ح/ ٣٦١ - موردون

ونحن نتميل لاستخدام هذا القيد في
الحالتين لأغراض الرقابة .

١١٠ من ح/ ١٧١١ - مدينو بيع اصول
الى مذكورين
١٠٠ ح/ ١٣٤١ - بضائع لدى الغير -
١٠ ح/ ٤٦٤ - ارباح مبيعات خامات

٣ - بيع الكمية الباقية

معالجة الانتاج غير التام والانتاج التام والبضائع بفرض البيع :

هناك رأيان في معالجة هذه الأنواع الثلاثة من البضائع لدى الغير .

الرأى الأول :

ويستند الى :

١ - استخدام حسابات :

١٣٤٢ - انتاج غير تام لدى الغير

١٣٤٣ - انتاج تام لدى الغير

١٣٤٤ - بضائع بفرض البيع لدى الغير

في اظهار حركة هذه البضائع المرسلة للغير والمرتدة منهم ، ويمثل رصيد
كل حساب قبة المتبقى منها لدى الغير في نهاية السنة .

٢ - توسيط حسابات :

١٣٢١ - انتاج غير تام

١٣٣ - انتاج تام

١٣٥ - مخزون بضائع بفرض البيع

في قيود حركة تلك البضائع ، وكذلك استخدامها في اثبات التغير في
مخزون كل منها .

(مع مراعاة أن تضاعف ارصدة آخر المدة للبضائع لدى الغير من انتاج
غير تام وانتاج تام وبضائع بفرض البيع الى ما يقابلها من ارصدة حسابات
١٣٢ ، ١٣٣ ، ١٣٥ قبل تحديد التغير في مخزون كل من الانتاج غير التام
والانتاج التام والبضائع بفرض البيع) .

ويعترف اصحاب هذا الرأى بأن هذه الحسابات ليست خاصة
بالحركة وانما يقتصر استخدامها على اظهار رصيد كل منها للوجود بمخازن
الوحدة ، غير انهم يرون أن توسيطها في هذه الحالة لا يؤثر على وظيفتها الى

جانب انه امر ضرورى للابقاء على طبيعة الحساب ١٣٤ كحساب حركة حتى
يسهل تحقيق الرقابة على البضائع لدى الغير بشكل محكم .

الرأى الثانى :

ويستند الى :

١ - استخدام حسابات ١٣٤٢ ، ١٣٤٣ ، ١٣٤٤ في اظهار وصيد
البضائع الموجودة لدى الغير فى نهاية السنة وكذلك فى اثبات التفسير
فى مخزونها .

٢ - استخدام حسابات :

١٣٧ - حركة الانتاج التام (بسعر البيع)

٢٧١ - الانتاج التام (تحت البيع)

فى اظهار حركة هذه البضائع ، مع تخصيص حساب فرعى مستقل
لكل منها .

والواقع ان هذا الرأى فيه تعديل واضح على طبيعة الحساب ١٣٤ ،
كما أن فيه تجاوز لاستخدام ١٣٧/ح ، ٢٧١ بشمولهما حركة الانتاج
غير التام ، مما يستوجب موافقة اللجنة الفنية الدائمة .

وحتى يتم اقرار هذا التعديل ، نورد فيما يلى امثلة ايضاحية للقيود
المقترحة فى ضوء الرأى الأول .

انتاج غير تام :

١ - أرسلت احدى وحدات النسيج ١٠٠٠ متر قماش خام لوحدة
اخرى لتجهيزه وصباغته (تكلفة المتر ١٠٠ مليون ، اجرة تجهيزه وصباغته
٢٠ مليما) .

٢ - اعيدت البضاعة بعد صباغتها واتضح الآتى :

- عوادم تشغيل غير منظورة ٥ امتار .

- عوادم تشغيل منظورة ٥ امتار .

- أقمشة تامة الصنع ٩٩٠ مترا .

٣ - سعر البيع للمتر من القماش التام الصنع ١٥٠ مليما للمتر .

٤ - متوسط اسعار بيع العوادم فى العام السابق ٣٠ مليما للمتر .

١ - ارسال الأقمشة
الخام للتجهيز

١٠٠ من ح/١٣٤٢ - بضائع لدى الغير - إنتاج
غير تام
١٠٠ الى ح/١٣٢١ - إنتاج غير تام
(بالتكلفة)

٢ - اجرة التجهيز
ورجوع الأقمشة

من مذكورين
١٠٠ ح/١٣٢١ - إنتاج غير تام
٢٠ ح/٢٢٢ - مصروفات تشييل لدى
الغير
الى مذكورين
١٠٠ ح/١٣٤٢ - بضائع لدى الغير -
إنتاج غير تام
٢٠ ح/٢٦١ - مودين

٣ - دخول البضاعة
الجاهزة والعوائد
بالمخازن

من مذكورين
١٤٨٥٠٠ ح/١٣٧ - حركة الإنتاج التام
بسر البيع
١٥٠ ر - ح/١٣١٥ - مخزن المخلفات
الى مذكورين
١٤٨٥٠٠ ح/٢٧١ - إنتاج تام تحت البيع
١٥٠ ر - ح/٤١٩ - مخلفات إنتاج

وفيما يلي حسابي ١٣٢١، ١٣٤٢ .

ح/١٣٢١ - إنتاج غير تام (بالتكلفة)

٢٠٠٠	رصيد أول المدة	١٠٠	من ح/١٣٤٢ (الأقمشة المرسلة للتجهيز)
	(إنتاج غير تام بمخازن الوحدة)		
١٠٠	إلى ح/١٣٤٢ (رجوع الأقمشة السابق إرسالها)		

ح/١٣٤٢ - بضائع لدى الغير - إنتاج غير تام

١٠٠	إلى ح/١٣٢١	١٠٠	من ح/١٣٢١ (رد الأقمشة بعد تجهيزها)
	(الأقمشة المرسلة للتجهيز)		

وتصور الحسابات الأخرى كالمعتاد .

هذا وقد ظهرت الحسابات ١٣٢١ ، ١٣٤٢ فيما سلف في صورة مبسطة أما اذا اردنا استكمالها فنفرض الى جانب البيانات السابقة ما يلي :

جنيته

- رصيد آخر المدة من الانتاج غير التام بمخازن الوحدة ٢٥٠٠
 - رصيد أول مدة من الانتاج غير التام لدى الغير ١٠٠٠
 - رصيد آخر المدة من الانتاج غير التام لدى الغير ١٠٣٠
- وفى هذه الحالة يظهر ح/ ١٣٢١ ، ح/ ١٣٤٢ بالصورة التالية :

ح/ ١٣٢١ - انتاج غير تام

٢٥٠٠	رصيد أول المدة	١٠٠	من ح/ ١٣٤٢
	(انتاج غير تام بمخازن الوحدة)		(الأقمشة المرسلة للتجهيز)
٧٠	إلى ح/ ١٣٤٢	٢٥٠٠	من ح/ ٤١٤
	(الأقمشة المرتدة بعهد تجهيزها)		(إقفال رصيد أول المدة للموجود بالمخزن)
٢٥٠٠	إلى ح/ ٤١٤	١٠٠٠	من ح/ ٤١٤
	(إثبات رصيد آخر المدة للموجود بالمخازن)		(إقفال رصيد أول المدة للموجود لدى الغير)
١٠٣٠	إلى ح/ ٤١٤	٢٥٠٠	رصيد آخر المدة الموجود بالمخازن
	(إثبات رصيد آخر المدة لدى الغير)		
٥٦٠٠		٥٦٠٠	

ح/ ١٣٤٢ - بضائع لدى الغير - انتاج غير تام

١٠٠٠	رصيد أول المدة	٧٠	من ح/ ١٣٢١
١٠٠	إلى ح/ ١٣٢١		(الأقمشة المرتدة بعهد تجهيزها)
	(الأقمشة المرسلة للتجهيز)		رصيد آخر المدة
		١٠٣٠	
١١٠٠		١١٠٠	

انتاج تام :

١ - أرسلت احدى الوحدات المنتجة عدد ١٠٠ ثلاجه لاجلدى
الوحدات الموزعة ، واتفق على ان تتولى الوحدة الموزعة عرض هذه الثلاجات
ولا تقوم الوحدة المنتجة ببيع مبيعات على حساب الوحدة الا بعد قيام
الأخيرة (الموزعة) بالبيع لعملائها .

٢ - تكلفة الثلاجة ١٢٠ جنيها .

٣ - سعر بيع الثلاجة للوحدة الموزعة ١٨٠ جنيها .

٤ - قامت الوحدة الموزعة ببيع ٢٠ ثلاجة وأعادت الـ ٨٠ لاجلة
الجارية .

١٢٠٠٠ من حـ/ ١٢٤٣ - بضائع لدى الغير -
انتاج تام
١٢٠٠٠ الى حـ/ ١٣٣ - انتاج تام

من مذكورين
٢٤٠٠ - انتاج تام
٣٦٠٠ حـ/ - عملاء

الى مذكورين
٢٤٠٠ حـ/ ١٢٤٣ - بضائع لدى
الغير - انتاج تام
٣٦٠٠ حـ/ ١١١١ - اجمالي مبيعات

٩٦٠٠ من حـ/ ١٣٣ - انتاج تام
١٦٠٠ الى حـ/ ١٢٤٣ -
بضائع لدى الغير - انتاج تام

١ - ارسال الثلاجات
للوحدات الموزعة

٢ - البات بيع
الثلاجات

٣ - البات ارتداد
الثلاجات

وغنى عن القول ان ارسلة اول وآخر المدة للحسابين ١٣٣ ، ١٣٤٣
تعالج كما سبق ايضاحه فى البند السابق .

هذا ويلاحظ اننا أغفلنا القيود الخاصة باثبات عمليات انتاج الثلاجات
وارسالها وبيعها فى حـ/ ١٣٧ ، حـ/ ٢٧١ حتى يتم شرحها بالتفصيل فيما بعده

بضائع بفرض البيع :

- ١ - أرسلت إحدى الوحدات ١٠٠ كيلو من بضاعة (تكلفة الكيلو ١٠ جم) إلى وحدة أخرى تمهيدا لبيعها .
- ٢ - بعد معاينة الوحدة الأخرى للبضاعة قررت شراء ٥٠ كيلو وإعادة الباقي .
- ٣ - سمر بيع الكيلو ١٥ جم .

١ - إرسال البضاعة
١٠٠٠ من حـ / ١٣٤٤ - بضائع لدى الغير
بضائع بفرض البيع
١٠٠٠ إلى حـ / ١٣٥ - مخزون
بضائع بفرض البيع

٢ - بيع ٥٠ كيلو
من مذكورين
٧٥٠ حـ / ١٦١ - عملاء
٥٠٠ من حـ / ١٣٥ - مخزون بضائع بفرض البيع
إلى مذكورين
٧٥٠ حـ / ٤١٨١١ - إجمالي مبيعات
٥٠٠ إلى حـ / ١٣٤٤ - بضائع لدى الغير

٣ - استلام ٥٠ كيلو الباقية
٥٠٠ حـ / ١٣٥ - مخزون بضائع بفرض البيع
٥٠٠ إلى حـ / ١٣٤٤ - بضائع لدى الغير

ثالثاً - الاعتمادات المستندية لشراء بضائع

يظهر حساب الاعتمادات المستندية تكلفة المشتريات للبضائع المستوردة سواء كانت مستلزمات سلعية أم بضائع بغرض البيع ، وتشمل هذه التكلفة كافة عناصر المصروفات من تاريخ فتح الاعتماد حتى الاستلام النهائي بالمخازن فيما عدا الرسوم الجمركية .

ويمكن معالجة هذا الحساب بأكثر من طريقة وذلك على النحو التالي :

الطريقة الأولى :

اساسياً استخدام حساب ٢٥٣ في تمويل الاعتماد المستندي بكافة عناصره مع عدم توسيط ح/ ٣٦١ وتستخدم القيود التالية :

١ - فتح الاعتماد (عموله ومصاريه البنك لتفصح الاعتماد)	من ح/ ١٣٦١ - اعتمادات مستندية لشراء بضائع الى ح/ ٢٥٣ - بنك جارى مقابل اعتمادات مستندية
٢ - تحويل دفعات (١) للخارج	من ح/ ١٣٦١ - اعتمادات مستندية لشراء بضائع الى ح/ ٢٥٣ - بنك جارى دائن
٣ - تكاليف الاعتماد الآخرى	تمثل هذه التكاليف فيما يلى : - أقساط التأمين قبل وصول البضاعة مخازن الوحدة - مصروفات مخازن الإيداع ومصاريه التخليص . - مصروفات النقل لمخازن الوحدة وتثبت هذه التكاليف بالقيود التالية : من ح/ ١٣٦١ - اعتمادات مستندية الى ح/ ٢٥٣ - بنك جارى دائن
٤ - تمويل ح/ ٢٥٣	من ح/ ٢٥٣ - بنك جارى دائن الى ح/ ١٨٢١ - بنك نشاط جارى

(١) او بقيمة اشعار الخصم من البنك وفقاً للقرارات والنظم التي تحكم عمليات الاستيراد والتسهيلات التي يحصل عليها المستورد .

٥ - استلام البضاعة بمخازن الوحدة

من ح/ ١٣١ - مخزن المستلزمات السلعية
ح/ ٠٠٠ حسب نوع المستلزمات
او من ح/ ٣٤ - مشتريات بفرض البيع
ح/ ٣٤٢ - مشتريات مستوردة (مقترح)
الى ح/ ١٣٦١ - اعتمادات مستندية
واهم ما يلاحظ على هذه الطريقة انها
تمشي مع النص الحرفي للشرح الخاص بحسابه
٢٥٣ الذي جاء به انه يجعل مدينا بقيمة المبالغ
التي تستقطع من الحساب الجارى بالبنك ودائنا
بقية الاعتماد المستندى الذى تم تمويله بمعرفة
البنك .

غير انه يعاب على هذه المعالجة انها لا توسط
ح/ ٣٦١ موردين الذى لا بد من استخدامه تمشيا
مع الموازنة النقدية التى اظهرته - دون ح/ ٢٥٣
في كشف للدفعات لتحديد اجمالى المبالغ
المنصرفة في شراء المستلزمات والبضائع بفرض
البيع .

كما يعاب عليها ايضا ان ح/ ٢٥٣ قام بتمويل
كافة مصروفات الاعتماد وهذا يخالف ما جرى
عليه العرف المتبع من فتح الاعتماد المستندى
بالتقنية المتفق عليها مع المورد مع فصل بقية
عناصر التكاليف التى تدفع محليا .

وفي رأينا انه في حالة استخدام ح/ ٢٥٣
يقتصر فقط على قيمة الاعتماد الذى تم تمويله
بمعرفة البنك حسب نص النظام .
الطريقة الثانية :

واساسها استخدام ح/ ٣٦١ لاطهار قيمة
الاعتماد مع توسيط حساب ٢٥٣ في عملية
سداد الدفعات المحولة للخارج فقط .

وتستخدم القيود التالية :

من ح/ ١٣٦١ - اعتمادات مستندية لشراء
بضائع
الى ح/ ٣٦١٢ - موردو قطاع عام
اعمال

١ - فتح الاعتماد
(عمولة البنك
والصاريف)

من ح/ ٣٦١١٢ - موردو قطاع عام اعمال
الى ح/ ١٨٢١ - بنك تمويل نشاط
جاري

من ح/ ١٣٦١ - اعتمادات مستندية لشراء
بضائع
الى ح/ ٢٦١٣ - موردون بالخارج

من ح/ ٢٦١٢ - موردو بالخارج
الى ح/ ٢٥٣ - بنك جاري دائن

من ح/ ١٣٦١ اعتمادات مستندية لشراء
بضائع
الى ح/ ٢٦١ - موردون

من ح/ ٢٦١ - موردون
الى ح/ ١٨٢١ - بنك تمويل نشاط
جاري

من ح/ ٢٥٣ - بنك جاري دائن
الى ح/ ١٨٢١ - بنك تمويل نشاط
جاري

(في حالة السداد نقداً)
او الى ح/ ٢٤١٣ - قروض محلية لشراء سلع
او الى ح/ ٢٤٢٢ - قروض خارجية لشراء سلع
او الى ح/ ٢٥٢ - بنك دائن بضمان
(في حالة السداد بقروض)

من ح/ ١٣١ - مخزن مستلزمات سلعية
(الحساب الجزئي المختص)
او من ح/ ٣٤ - مشتريات بغرض البيع
ح/ ٣٤٢ - مشتريات مستوردة (مقترح)
الى ح/ ١٣٦١ - اعتمادات مستندية
لشراء بضائع

٢ - سداد عمولة
ومصاريف البنك

٣ - استحقاق الدفعات
المحولة للخارج

٤ - تحويل اللفعة

٥ - تكاليف الاعتماد
الاخرى

٦ - سداد التكاليف

٧ - تمويل ح/ ٢٥٣

٨ - ورود البضائع
لمخازن الوحدة

رابعاً - حركة الانتاج التام

يهدف حساب ١٣٧ الى تحقيق الرقابة على الانتاج التام اذ انه يظهر رصيد اول المدة وما تنتجه الوحدة خلال العام من ناحية ، وللمبيعات والمتبقى في نهاية العام من ناحية اخرى ، لذلك يحسن ان تخصص في هذا الحساب خانة للكمية والقيمة مما اذا رؤى تقسيمه الى حسابات فرعية بحسب الاصناف المنتجة ، هذا بالطبع الى جانب امساك دفاتر صنف الانتاج التام .

وقد سبق ان راينا ان حساب ١٣٣ خاص بمخزون الانتاج التام فقط حيث تسجل قيمته بالتكلفة بينما تسجل القيم في حساب ١٣٧ بسعر البيع ، اما الخصومات المختلفة التي قد تمنح للعملاء فتقيد في حساب مستقل ، غير ان فروق اسعار البيع سواء بالزيادة أو بالنقص ينبغي اثباتها في الحساب رقم ١٣٧ .

ويلاحظ ان هذا الحساب له ما يقابله وهو الحساب الدائن ٢٧١ - انتاج تام تحت البيع ، وتقيد فيه عكسيا القيود التي تسجل في ح/ ١٣٧ ، وبعبارة اخرى لا يسجل في أحدهما الا نفس القيود التي تسجل في الاخر .

واخيراً فانه من الضروري فتح ما يماثل الحسابين ١٣٧ ، ٢٧١ لظهار حر له البضائع بفرض البيع بنفس الأسس وياخذان الرميزين :

١٣٧١ - حركة مشتريات بفرض البيع - بسعر البيع .

٢٧١١ - مشتريات بفرض البيع - تحت البيع .

ويجرى اثبات القيود الخاصة بحركة الانتاج التام على الوجه التالي :

من ح/ ١٣٧ - حركة الانتاج التام بسعر البيع
الى ح/ ٢٧١ - الانتاج التام تحت البيع
ويستخدم نفس القيد لاثبات المدفوعات
والمرتجعات .

اثبات الانتاج التام
الى سلم للمخازن

يجرى قيد عكسي في حالة خروج الانتاج التام
من المخازن بسبب البيع ، أو بسبب ارساله
للموزعين على ذمة بيعه .

خروج البضاعة

فروق الاسعار بالزيادة

(١) تثبت الزيادة في اسعار الاصناف الموجودة بالمخازن بالقيد التالي :
من حـ / ١٣٧ - حركة الانتاج التام بسعر البيع
الى حـ / ٢٧١ - الانتاج التام تحت البيع

فروق الاسعار بالنقص

(ب) اما في حالة تخفيض اسعار البيع فيجربى قيد عكسي هكذا :
من حـ / ٢٧١ - انتاج تحت البيع
الى حـ / ١٣٧ - حركة الانتاج التام بسعر البيع
هذا ويتم اثبات قيمة فروق الاسعار بالزيادة او بالنقص عند حدوث كل تغير في اسعار البيع المحددة وذلك بالنسبة للكميات الموجودة في مخازن الوحدة في تاريخ التغير .

اثبات الجرد في نهاية الفترة

وفي نهاية الفترة المالية يتم جرد المخزون من الانتاج التام ويقيم بسعر البيع ويطابق مع رصيد الحساب (١٣٧) الذي يقفل بتسويته مع حساب ٢٧١ - انتاج تام تحت البيع بالقيد التالي :
من حـ / ٢٧١ - انتاج تحت البيع
الى حـ / ١٣٧ - حركة البيع
(بسعر البيع)
وبهذه الطريقة لا يكون لهذين الحسابين رصيد في الميزانية ، لذلك فهما حسابان احصائيان .

الفصل الثالث عشر

بقية حسابات الميزانية

كان من الطبيعي أن نبدأ بمعالجة حساب الاقتراض طويل الأجل بعد أن شرحنا حسابات المخزون ، غير أننا لا نرى في عمليات الاقتراض واسترداد القروض ، وعمليات الاقتراض وسداد القروض أية مشاكل تستحق المعالجة ، لذلك نتناول في هذا الفصل بقية حسابات الميزانية وهي الاستثمارات المالية ، الحسابات الشخصية المدينة والدائنة ، النقدية بالصندوق والبنوك ، رأس المال ، وأخيرا الاحتياطيات .

أولا - الاستثمارات المالية

قسم الدليل حساب الاستثمارات الى :

ح/ ١٥١ - استثمارات في سندات حكومية

١٥١١ - سندات حكومية

١٥١٢ - ايداع بالبنك المركزي

ح/ ١٥٢ - استثمارات في اوراق مالية محلية

(وتحدثت أنواعها في الاسهم ، سندات حملة الاسهم ، شهادات استثمار ، اوراق مالية أخرى ٠٠٠٠)

ح/ ١٥٣ - استثمارات اجنبية

ح/ ١٥٤ - صندوق الاستثمار

وقد افرد الدليل حسابات شخصية دائنة لتوسيطها في اثبات شراء للاستثمارات المالية ، كما افرد حسابات مماثلة مدينة لاثبات بيعها ، غير انه لم يفصل تلك الحسابات بما يتمشي مع تقسيمات الاستثمارات المالية .

ونورد فيما يلي للمعالجة الدفترية للسندات الحكومية كنموذج للاستثمارات المالية بصفة عامة .

١ - عملية الشراء

من ح/ ١٥١١ - مستندات حكومية
الى ح/ ٢٧٢٤ - دائنو شراء مستندات
حكومية

٢ - سداد القيمة

من ح/ ٢٧٢٤ - دائنو شراء مستندات حكومية
الى ح/ ١٨٢١ - بنك نشاط جارى

٣ - الايسماع بالبنك
المركزي

من ح/ ١٥١٢ - ايلاع بالبنك المركزي (مقابل
احتياطي يستثمر في مستندات
حكومية)
الى ح/ ١٨٢١ - بنك نشاط جارى

٤ - اهلاك السنات

عند حلول موعد استرداد قيمة السندات
(اهلاكها) تجرى القيود الآتية -
(١) من ح/ ١٧١٢ - مدينو اهلاك مستندات
حكومية
الى ح/ ١٥١١ - مستندات حكومية

(ب) من ح/ ١٨٢١ بنك نشاط جارى
الى ح/ ١٧١٢ - مدينو اهلاك مستندات

(م ٢٠ - النظام المحاسبى)

ثانياً - الحسابات الشخصية المدينة والدائنة

صنف الدليل الحسابات الشخصية للمدينة والدائنة بحيث يوسط كل منها في نوع معين من المعاملات وذلك على النحو التالي :

- حساب العملاء ويقتصر استخدامه على مبيعات النشاط الجارى .

- حساب المدينين المتنوعين ، ويختص بالتأمينات لدى الغير ، وسلف العاملين ، أمانات مصلحة الجمارك .

- حساب المدينين المختلفين ، ويختص بعمليات بيع الاصول والاستثمارات المالية .

- حساب الموردين ، ويقتصر استخدامه على مودى المستلزمات السلعية والخدمية .

- حساب الدائنين المتنوعين ويختص بالتأمينات للغير ، مصلحة الضرائب ، مصلحة الجمارك ، وزارة الخزانة ، الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ، جارى الهيئة ، ودائى التوزيعات .

- حساب الدائنين المختلفين ويختص بعمليات شراء الاصول الثابتة والاستثمارات المالية .

ولذلك فلا مجال لشرح كل حساب على حدة وانما سنتناوله من خلال معالجتنا للعمليات التى يستخدم فيها .

اما هذا الفصل فيتناول اهم المشاكل المتعلقة بالحسابات الشخصية .

١- حساب الأرصدة المدينة الأخرى (ح/ ١٧٢)

وحساب الأرصدة الدائنة المتنوعة (ح/ ٢٧٣٣)

كما سبق يتضح ان الدليل المحاسبى ، قد صنف الحسابات الشخصية المدينة والدائنة بحيث يوسط كل منها في نوع معين من المعاملات التى تتعلق بنشاط الوحدة .

وقد تتم معاملات أخرى داخلية وخارجية للوحدة لم ينص عليها في تقسيمات الدليل (وهى عادة معاملات لا تتعلق بصفة أساسية بنشاط الوحدة) مثل هذه المعاملات خصص لها الدليل حسابين احدهما ضمن الحسابات المدينة ، والاخر ضمن الحسابات الدائنة .

وقد رأينا انه نتعرض لهذين الحسابين بشيء من الاطناس ، تحديداً لطبيعتهما ومجال استخدامهما ، ذلك ان التوسيع في استخدامهما في غير

طبيعتها سيخل بالتطبيق عامة ، وباليانات التي تظهرها الموازنة النقدية
خاصة .

الأرصدة المدينة الأخرى (ح / ١٧٢)

يمكن تقسيم ما يدرج بهذه الحسابات إلى ما يلي :

- مديونية العاملين بالوحدة - بعد تحديد مسؤوليتهم - نتيجة تبديد أو فقد نقدية ، أو بسبب وجود عجز في عهدهم من المخزون أو أي عهد أخرى، وكذا بقية اجمالي الجزاء الموقع عليهم والمقرر تقسيطه على عدد من الأشهر ... الخ .

- مديونية جهات أخرى متنوعة عن معاملات عرضية لا تنفق في طبيعتها مع الحسابات المدينة المدرجة بالدليل .

- حسابات أو معاملات ، لم تحدد طبيعتها بصفة نهائية ، ولحين تحديد هذه الطبيعة .

- التحويلات بين نوعيات النقدية (صندوق / بنك ...) ويرى البعض أن يدرج بهذا الحساب قيمة المدفوع مقبضا عن أجور أو مستلزمات خدمية أو إيجارات أو فوائد ، طالما أن الاستخدام المتعلق بها سيتم في سنة أو سنوات قادمة .

ونحن لا نميل إلى الأخذ بهذا الرأي لمخالفته لقاعدة عامة مؤداها أن يتم توسيط الحسابات الشخصية أو الوسيطة المختصة الواردة بالدليل والتي تختص بتلك الأنواع من المعاملات ، حتى لو أسفر ذلك عن ظهور أرصدة هذه الحسابات الشخصية والوسيط كإرصدة شاذة بالميزانية .

كما يرى البعض توسيط الحساب ١٧٢ عند صرف عهد (سلف) مؤقتة لبعض العاملين بالوحدة ، لتنفيذ أعمال أو خدمات معينة لها حيث يتم تسويتها عند انتهاء الفرض منها .

ونحن نخالف هذا الرأي ، لتعارضه مع المفهوم الصحيح لطبيعة السلفة المؤقتة ، فضلا عن تعارضه مع قواعد أعداد للموازنة النقدية .

ومن رأينا أن تعالج هذه السلفة المؤقتة بنفس أسلوب معالجة السلف المستديرة (فيما عدا القيد الخاص بالاستعاضة) .

وسوف نعرض لهذا الرأي تفصيلا في الجزء التالي الخاص بحساب
النقدية بالصندوق والبنوك .

الأرصدة الدائنة المتنوعة (حساب ٢٧٣٣) :

يتفق الحساب ٢٧٣٣ - في طبيعته - مع الحساب ١٧٢ من حيث كونه
الحساب الوسيط للمعاملات التي لم يدرج لها حساب شخصي أو وسيط
مستقل بالدليل المحاسبي .

ومن أمثلة المعاملات التي تدرج بهذا الحساب :

- دائنية جهات متنوعة عن معاملات عرضية ، لا تتفق في طبيعتها
مع الحسابات الدائنة المدرجة بالدليل .

- بعض انواع المعاملات بين الوحدة وفروعها .

- قيمة المحصل من العاملين مقابل تمتعهم بالمزايا العينية ، لحسين
تسوية تلك المبالغ مع اجمالي تكلفة المزايا(١) .

- استحقاقات العاملين بالوحدة (امانات) .

ويرى البعض ان يدرج بهذا الحساب قيمة المحصل مقدما من
إيجارات دائنة أو فوائد دائنة الى غير ذلك من نوعيات الموارد .

ونحن لا نميل الى الأخذ بهذا الرأي لنفس الأسباب التي اوضحناها
عند شرحنا للحساب ١٧٢ .

٢ - عمولة ومصاريف البنك التي يتحمل بها العملاء :

القيد المتباد لتسجيل مصاريف التحصيل وغيرها من مصروفات البنك
التي يتحمل بها العملاء هو :

من ح/ العملاء
الى ح/ البنك

(١) انظر معالجة المزايا العينية في الفصل الخامس عشر .

وقد يعاب على هذا القيد أنه سيترتب على تحصيل هذه المبالغ من العملاء ألا تمثل المتحصلات منهم إيرادات النشاط الجاري فحسب بل تشمل أيضا سدادهم لهذه الصروفات .

وفي تقديرنا أن ما ورد بالموازنة النقدية أمام حساب العملاء يكشف للقبوضات إنما يعبر عن اجمالي المتحصلات منهم .

٣ - العريون المحصل من العملاء :

هناك طريقتان لمعالجة هذا العريون :

الطريقة الأولى :

يجعل ح/ ١٦١ - عملاء دائنا ح/ ١٨٢١ - بنك تمويل نشاط جاری مدینا بقيمة هذا العريون .

وقد يعاب على هذه الطريقة :

(أ) ان هذا العريون لا يتعلق بإيرادات النشاط الجاري طالما أن عملية البيع لم تتم بعد .

(ب) اذا تم البيع في سنة مالية تالية فان تسديدات العملاء لا تشمل العريون السابق تحصيله في السنة المالية السابقة .

(ج) اذا لم يتم البيع فان ح/ ١٦١ يظهر دائنا على غير طبيعته .

الطريقة الثانية :

يوسط ح/ ٢٦٣١ - تأمينات للغير وتجري القيود التالية :

تحصيل العريون :

من ح/ ١٨٢١ - بنك تمويل نشاط جاری
إلى ح/ ٢٦٣١ - تأمينات للغير

رد العريون لعدم تمام البيع :

من ح/ ٢٦٣١ - تأمينات للغير
إلى ح/ ١٨٢١ - بنك تمويل نشاط جاری

تسوية العربون عند اتمام البيع :

من ح/ ٢٦٣١ - تأمينات للغير
الى ح/ ١٦١ - عملاء

غير ان هذه الطريقة وإن كانت قد تجنبت العيبين (ا) ، (ج) السابق
ايضا،هما الا انها لم تمالج العيب (ب) هذا فضلا عن تشتيت العملية بين
حسابي ١٦١ ، ٢٦٣١ والخروج عن طبيعة حساب التأمينات للغير كما
شرحها النظام .

لذلك نفضل استخدام الطريقة الاولى باعتبار ان ما ورد بالموازنة
النقدية إنما يمثل اجمالي المتحصلات من العملاء .

٤ - العربون المدفوع للموردين :

ان الحالة العكسية لتحصيل عرابين من العملاء هي حالة دفع
عرابين مقدمة للموردين . ونورد هنا رأينا في معالجتها استكمالا لدراسة
هذا الموضوع . فالمعالجة الطبيعية للعربون للمدفع للموردين هي قيدها
على حسابهم وتظهر فيه كرصيد مدين . وقد يعترض البعض على هذه
المعالجة لأنه يترتب عليها أن المدفوعات الواردة في حساب ٢٦١ لا تعبر عن
مستلزمات وردت أو سلمت فعلا للوحدة .

لذلك يتجه رأيهم الى معالجتها باستخدام ح/ ١٦٣١ - تأمينات
لدى الغير وتجري القيود التالية :

سداد العربون :

من ح/ ١٦٣١ - تأمينات لدى الغير
الى ح/ ١٨٢١ - تمويل النشاط الجارى

تسوية العربون عند اتمام التوريد :

من ح/ ٢٦١ - موردين
الى ح/ ١٦٣١ - تأمينات لدى الغير

ويعاب على هذه المعالجة تشتيت العملية بين حسابي ٢٦١ ، ١٦٣١
هذا فضلا عن الخروج على طبيعة حساب التأمينات لدى الغير كما شرحه
النظام .

وفي تقديرنا أنه لا غبار على استخدام الطريقة الاولى باعتبار أن ما ورد
بالموازنة إنما يعبر عن اجمالي المسدد للموردين خلال الفترة .

ثالثا - النقدية بالصندوق والبنوك

نتناول فيما يلي بعض الحالات والمشاكل المتعلقة بحسابات النقدية بالصندوق والبنوك .

١ - السلف المستديمة والسلف المؤقتة :

(١) السلف المستديمة :

تعتبر السلف المستديمة في النظام احد فروع و النقدية بالصندوق ، ولا شك أن الاسلوب الذي اتبعه النظام في اعتبار هذه السلف احد حسابات النقدية او جزء منها ، هو أسلوب يعبر عن الواقع ويتفق وطبيعة هذه السلفة ، ذلك أنها لا تعدو أن تكون جزءا من نقدية الخزينة في عهد احد العاملين بالوحدة أو هي بمثابة « خزينة صغيرة » يتم السداد منها نقدا في الأغراض التي تحددها اللائحة المالية للوحدة .

ويمكن معالجة السلفة المستديمة بأكثر من طريقة :

الطريقة الاولى : علم اعتبار حساب السلفة و حساب حركة :

وتتفق هذه الطريقة وحرفية تعريف النظام لهذا الحساب ، حيث نص على أن « يجعل مدينا بقيمة السلف المستديمة المطاة له ، ويحصل دائنا بتسوية السلفة في نهاية الفترة المالية أو عند الغاء السلفة » .

وفيما يلي خطوات معالجة السلفة وفقا لهذه الطريقة :

١ - صرف السلفة في اول الفترة :

م/ح ١٨١٣ - سلف مستديمة

الى م/ح ١٨٢ - بنك حساب جارى

٢ - تقديم مستندات المنصرف من السلفة (للاستعاضة) :

فيد الاستحقاق

من مذكورين

عناصر الاستعدادات المختلفة

ح/ ٠٠٠
ح/ ٠٠٠
ح/ ٠٠٠

الى مذكورين

ح/٠٠٠	}	الحسابات الشخصية والوسيلة المختصة
ح/٠٠٠		
ح/٠٠٠		

القييد النقدي (شيك الاستماعة)

من مذكورين

ح/٠٠٠	}	الحسابات الشخصية والوسيلة المختصة
ح/٠٠٠		

الى ح/١٨٢ - بنك حساب جارى

وفي نهاية الفترة المالية او عند الغاء السلفة ، يتم اثبات قيمة مستندات الصرف كقيد استحقاق كالعادة ، ثم يتبعها القيد النقدي ، على أن يكون حساب السلفة المستديمة ، في هذه الحالة هو الحساب الدائن وليس حساب البنك .

كما يتم توريد الرصيد النقدي الباقي من السلفة - ان وجد - بالخزينة او البنك ، ويجرى القيد التالي :

من ح/١٨١١ او ١٨٢١

الى ح/١٨١٣ - سلف مستديمة

الطريقة الثانية : اعتبار حساب السلفة و حساب حركة ،

واساس هذه الطريقة اعتبار السلفة مصدر السداد او الصرف وبالتالي توسيطها (كحساب دائن) عند كل استماعة ، واعتبار اصدار شيك الاستماعة بمثابة إعادة تمويل للسلفة (تحويل بين نوعيات النقدية) .

وفما يلي خطوات المعالجة وفقا لهذه الطريقة :

١ - صرف السلفة في اول الفترة :

نفس المعالجة بالطريقة الاولى

٢ - تقديم مستندات الصرف من السلفة للاستعاضة :

قيد الاستحقاق :

بنفس المعالجة في الطريقة الاولى

القيد النقدي

من مذكورين

ح/٠٠٠

ح/٠٠٠ الحسابات الشخصية

ح/٠٠٠ والوسيلة المختصة

الى ح/١٨٣١ - سلف مستديمة

قيد اعادة الاستعاضة (اصدار الشيك) :

من ح/١٨١٣ - سلف مستديمة

الى ح/١٨٢٦ - بنك حساب جاري

ونحن نميل الى أن تتم المعالجة بهذه الطريقة الأخيرة ، لما تتميز به من التعبير عن واقع الاجراءات ، فضلا عن تحقيق الرقابة على هذا الحساب .

(ب) السلف المؤقتة :

تتم بعض المشتريات النقدية المعالجة بمعرفة مندوب للمشتريات بالوحدة أو أحد العاملين بها حيث يصرف له سلفة أو عهدة نقدية ، يتم تسويتها فور الشراء في المدة المحددة بقرار منح السلفة أو العهدة .

وتختلف السلفة المؤقتة - في طبيعتها - عن السلفة المستديمة من حيث كونها جزءا من نقدية الوحدة متواجدة في عهدة أحد العاملين بها ، هو مسئول عنها وليس مدينا بها بفرض الصرف منها على أغراض تحددتها الوحدة .

أما الخلاف الوحيد بينهما فيتمثل بمدة تواجدها لدى صاحب العهدة، فبينما يتكرر استعاضة ما يصرف من السلفة المستديمة ، فإن السلفة المؤقتة يتم تسويتها بانتهاء القرض المنصرف من أجله .

وهكذا يتضح ان ما ينفق عن طريق السلفة المؤقتة ما هو في الواقع الا مدفوعات نقدية يجب أن يظهر أثرها في الموازنة النقدية .

ومن اجل ذلك تعالج « السلف المؤقتة » نفس المعالجة التي اشرنا اليها في « السلف المستديمة » .

ونقترح في هذا الصدد تقسيم حساب السلف المستديمة بالدليل المحاسبي وذلك على النحو التالي :

١٨١٣ - سلف مستديمة

١٨١٣١ - مستديمة

١٨١٣٢ - مؤقتة

وقد يبدو هذا الرأي - للوهلة الاولى - متعارضا مع رد اللجنة الفنية الدائمة على الاستفسار رقم ١٩ بالمرق رقم ٣ - منشور تفسيري رقم ٣ لسنة ١٩٦٨ الا انه بدراسة الاستفسار المشار اليه والرد عليه يتضح انه لا تعارض بين رأي اللجنة وبين ما ذهبنا اليه من رأى ٠٠٠ حسب التوضيح التالي :

نص الاستفسار :

كيف يعالج رصيد السلفة المؤقتة طرف الصاملين في تاريخ اقفال الميزانية ؟

نص الاجابة :

المفروض ان السلف المؤقتة تعطى لفرض معين ، وعند اقفال الحسابات اما ان يكون قد استنفدت السلفة او جزء منها باق ، وفي هذه الحالة الاخيرة يظهر الرصيد بالحساب ١٧٢ ارصدة مدينة اخرى .

ويتضح مما سبق ان الرد لم يتعرض لكيفية معالجة السلفة المؤقتة بطريق مباشر وانما انصب على رصيد هذه السلفة في تاريخ اقفال الحسابات ، اذ من المفروض تسوية هذه السلف بموجب مستندات الصرف وتوريد الرصيد الباقي من النقدية ، اما بقاء رصيد ، فان معناه تحويل رصيد السلفة الى مديونية على صاحب العهدة وهو الامر الذي يجب تسويته في الحساب ١٧٢ .

وغنى عن القول انه لو كان المفهوم ان تعالج هذه السلفة - منذ البدء - عن طريق الحساب ١٧٢ - فلا محل للاستفسار لان الرصيد بحكم المعالجة سيظهر ضمن الحساب ١٧٢ .

وفيما يلي القيود الخاصة بالسلفة المؤقتة :

١ - استخراج شيك بقيمة السلفة المستول عنها (كصاحب العهدة) :

من ح/ ١٨١ - نقدية بالصندوق

١٨١٣ - سلف مستديمة

١٨١٣٢ - سلف مؤقتة

(باسم ٠٠٠٠٠)

الى ح/ ١٨٢١ - تمويل النشاط الجارى

٢ - اثبات قيمة المستندات الدالة على الصرف :

(أ) قيد الاستحقاق :

من مذكورين

نوعيات الاستخدامات	|	ح/ ٠٠٠٠
	|	ح/ ٠٠٠٠

الى مذكورين

الحسابات الشخصية	|	ح/ ٠٠٠٠
والوسيلة المختصة	|	ح/ ٠٠٠٠

(ب) القيد النقدى :

من مذكورين

الحسابات الشخصية	|	٠٠٠٠
والوسيلة المختصة	|	٠٠٠٠

الى ح/ ١٨١ - نقدية بالصندوق

ح/ ١٨١٣ - سلف مستديمة

ح/ ١٨١٣٢ - سلف مؤقتة

(باسم: ٠٠٠)

ومن الطبيعي انه في حالة وجود رصيد نقدي للسلفة (لم يصرف) يتم توريده للخزينة بعد انتهاء غرض السلفة بالقيّد التالي :

من ح/ ١٨١ - نقدية بالصندوق

١٨١١ - صندوق الادارة

الى ح/ ١٨١ - نقدية بالصندوق

ح/ ١٨١٣ - سلف مستديمة

ح/ ١٨١٣٢ - سلف مؤقتة

اما اذا تبقى هذا الرصيد في نهاية السنة ولم ينته غرض السلفة ، فيجرى القيّد التالي :

من ح/ ١٧٢ - ارصدة مدينة اخرى

الى ح/ ١٨١٣٢ - سلف مؤقتة

٢ - الحساب الجارى المدين للبنك :

خصص النظام حسابين فرعيين للبنك حساب جارى ، الحساب الاول برقم ١٨٢١ لتمويل النشاط الجارى ، ويجعل دائنا بالمبالغ المنفوعة عن العمليات الجارية وكذلك بما يحول منه لتمويل العمليات الرأسمالية او ما يودع بالبنك لأجل او بالصندوق ، ويجعل مدينا بكافة المتحصلات بشيكات او التحويلات اليه من حسابات الصندوق .

اما الحساب الثانى رقم ١٨٢٢ لتمويل النشاط الاستثمارى ، فيجعل دائنا بالمبالغ المنفوعة عن عمليات التكوين الرأسمالى والمشروعات تحت التنفيذ ، وكذلك التحويلات الرأسمالية المتعلقة بشراء الارض والاصول القائمة وسداد القروض طويلة الأجل ، ومدينا بما يحول اليه من الحساب الأول او من حساب القروض طويلة الأجل .

وفتح هذين الحسابين بحيث يستقل احدهما عن الآخر يقتضى تخصيص كل مورد من موارد الوحدة المالية لوجه معين من الاستخدامات ولا سيما بالنسبة للقروض والتسهيلات الائتمانية وخاصة قروض بنك الاستثمار القومى ، اما اذا كان هذا التخصيص يصعب اجراؤه قبل الاستخدام

الفعلى لهذه الموارد ، كما فى حالة الوحدات التى تأخذ قرضا أو تسهلا مفتوحا لتمويل احتياجاتها من كل من الاصول الثابتة والمستلزمات السلمية أو كما فى حالة الوحدات العقارية التى يختلط فيها الاتفاق الراسمالى مع الجارى ، وفى هذه الحالات يكتفى بتقسيم الجانب الدائن من حساب البنك اليومية للمدفوعات وبلاستاذ العام الى عمودين أحدهما للمدفوعات النشاط الجارى والآخر للمدفوعات النشاط الاستثمارى مع توحيد جانبه المدين ليقى كوعاء تصب فيه كافة مقبوضات الوحدة الاقتصادية •

٣ - حساب البنوك الدائنة :

يتكون هذا الحساب من الحسابات المساعدة :

- بنك سحب على المكشوف
- قروض قصيرة الأجل بضمان
- جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية

والجدير بالذكر فى شأن هذه الحسابات الثلاثة أنها لم ترد فى كشوف المقبوضات والمدفوعات بالموازنة النقدية ، ففىما يتعلق بالحساب الأخير (جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية) قمنا بمعالجته (١) على أساس عدم ظهوره بكشوف الموازنة ، أما بالنسبة لحساب السحب على المكشوف والقروض القصيرة بضمان فانهما لا يظهران فى كشوف المقبوضات والمدفوعات شأنهما فى ذلك شأن حساب البنك المدين ، ذلك لأن حسابات البنوك بصفة عامة سواء كانت مدينة أو دائنة لا تعدو أن تكون منبعا للمدفوعات الوحيدة أو مصبا لمقبوضاتها •

٤ - الشيكات الملقاة وغير المحصلة :

إذا روى الغاء الشيك بعد استخراجه فيجب أن يتم قيد الانقضاء فى الجانب الاصلى اى فى جانب المدفوعات وليس المقبوضات ، على أن يكون ذلك باللون الاحمر أو بوضعه بين قوسين لتوضيح طبيعته العكسية ، أما الشيكات التى قد توجد بالوحدة فى تاريخ انتهاء السنة المالية دون ارسالها الى البنك للتحويل ، فيفضل معالجتها على أساس توريدها بالصندوق واعتبارها ضمن رصيد النقدية •

(١) راجع الاعتمادات المستندية فى الفصل السابق •

رابعاً - رأس المال

ظهر حساب « رأس المال » بالميزانية بالشكل الآتي :

رأس المال :

- رأس مال مملوك ٢١١

- مساهمة الحكومة (تسدد) ٢١٢

وبذلك لم يهتم النظام بالشكل التقليدي لظهور رأس مال الوحدة
(ببيان رأس المال المصدر ، ثم خصم الحصة التي لم تدفع) .

ويمكن استخدام حساب جزئي ضمن الأرصدة المدينة باسم « مدينو
المساهمة في رأس المال وزيادته » ليكون حساباً وسيطاً لاثبات تحصيل
المساهمة في رأس المال أو تحصيل الزيادة المقررة .

أما فيما يتعلق بالحساب ٢١٢ - مساهمة للحكومة (تسدد) ، فيقيد
بهذا الحساب المبالغ التي تدفعها وزارة الخزانة للوحدة عن مساهمة
الحكومة في رأسمالها والتي كان يتعين ردها طبقاً لكتاب دوري وزارة الخزانة
(وكالة الوزارة لشئون الميزانية) رقم ١٦ لسنة ١٩٦٦ الصادر في
١٩٦٦/٣/٣٠

غير أنه في الوقت الحالي أصبحت الشركات مفعلة من رد هذه
المساهمة ومن سداد فوائدها وفقاً لقرار اللجنة العليا للتخطيط السياسي
والاقتصادي بجلستها في ١٩٧٤/١٢/٣١ .

ومن ثم يبقى ح / ٢١٢ في الشركات المشتركة لكن بدون كلمة تسدد .

أما في الشركات المملوكة للدولة بالكامل فتقوم بتعليق المساهمة على
ح/ ٢١١ بعد موافقة الجمعيات العامة .

خامساً - الاحتياطات

تعريف :

الاحتياطات أرباح محتجزة لتدعيم المركز المالي للشركة ، بينما
المخصصات أموال مجتنبه لمواجهة خسائر محتملة أو التزامات قائمة غير محددة
المقدار .

وفي ضوء هذا التعريف يمكننا ملاحظة ثلاثة فروق بين الاحتياطات والمخصصات هي :

١ - الاحتياطات تستخدم للربح اما المخصصات فهي تحميل او عبء على الربح .

٢ - الاحتياطات اختيارية وبمقدار ما تسمح به الارباح وان كان يحكمها النظام الاساسي للشركة والقرارات الصادرة في هذا الشأن ، اما المخصصات فهي وجوبية او يجب تجنبها طبقا للاصول المحاسبية حتى في السنوات التي لا تحقق فيها الشركة ارباحا او تحقق ارباحا غير كافية ، وعادة ما يقرر مراقب الحسابات مدى كفاية المخصصات .

٣ - الاحتياطات غرضها عام اى غير محدد الاستخدام وهو تدعيم المركز المالي للشركة فيما عدا احتياطي شراء سندات حكومية ، بينما المخصصات يكون لكل منها غرض معين . وفي جميع الاحوال لا يجوز التصرف في الاحتياطات والمخصصات في غير الأغراض المخصصة لها الا بموافقة الجمعية العامة .

استخدام الاحتياطات :

نصت المادة ٤١ من القانون ٩٧ لسنة ٨٣ بشأن هيئات القطاع العام وشركاته على ما يلي :

« يحدد مجلس الوزراء النسبة التي تجنب في كل سنة مالية من الأرباح الصافية لتكوين احتياطي قانوني . ويجوز بقرار من الجمعية العامة للشركة وموافقة مجلس إدارة هيئة القطاع العام التي تشرف عليها اضافة الاحتياطي كله او بعضه الى رأس المال . كما يصدر قرار من رئيس مجلس الوزراء بتحديد النسبة التي تجنب من الأرباح الصافية لشراء سندات حكومية او تودع بالبنك المركزي في حساب خاص . ويقف تجنيب الاحتياطي القانوني اذا بلغت قيمته ما يوازي رأس المال ، ما لم يقرر الوزير المختص استمرار تجنيبه ، وفي هذه الحالة يجب ان يحدد القرار في كل سنة وان تحدد فيه النسبة الواجب تجنبها بشرط الا تتجاوز القدر المذكور في الفقرة الاولى . ويجوز أن ينص في نظام الشركة على تجنب نسبة معينة من الأرباح الصافية لتكوين احتياطي نظامي يخصص للأغراض المنصوص عليها في النظام . ولا يجوز استخدام هذا الاحتياطي في احدى السنوات في غير ما خصص له الا بقرار من الجمعية العامة للشركة . وإذا لم يكن الاحتياطي النظامي مخصصا لأغراض معينة جاز للجمعية العامة بناء على اقتراح مجلس الإدارة أن يقرر التصرف فيه بما يعود بالنفع على الشركة » .

ونوضح فيما يلي القیود للمطامیبة اللازمة :

من ح/ ٢٢١ - احتیاط قانونی الى ح/ ٢١١ - رأس مال مملوك	١ - استخدام الاحتیاطی القانونی فی زیادة رأس المال
ح/ ٢٢٤ - احتیاطی (نظامی) الى ح/ ٢٢٨ عجز مرحل	٢ - استخدام الاحتیاطی النظامی فی تغطية الخسائر (١)
من ح/ ٢٢٤ - احتیاطی عام (نظامی) او من ح/ ٢٢٨ - فائض مرحل (وهو ما نعتقد انه المقصود بالمال الاحتیاطی الذى يمكن التصرف فيه) (٢) الى ح/ ٢٨١١ - فائض قابل للتوزيع (بمقدار ما یقرر توزيعه ، ولا یجب رده الى حساب إيرادات سنوات سابقة اذ لا ینطبق عليه هذا التعریف)	٣ - استخدام الاحتیاطی النظامی فی التوزیعات
لا یمس حساب احتیاطی شراء سندات حكومية وانما یجرى القید التالى : من ح/ ١٥١ - استثمارات فی سندات حكومية من ح/ ١٥١١ - سندات حكومية او ح/ ١٥١٢ - ايداع بالبنك المركزى (مقابل الاحتیاطی) الى ح/ ١٨٢١ - بنك نشاط جارى	٤ - استخدام احتیاطی شراء سندات حكومية

- (١) راجع المادة ١٩٣ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ٨١
بشان شركات الأموال .
(٢) راجع المادة ١٩٤ من نفس اللائحة .

الفصل الرابع عشر

نتيجة العام

- يتناول هذا الفصل شرح ما يلي :
 - أسس توزيع الفائض .
 - القاعدة العامة لمعالجة نتيجة العام .
 - حصة الدولة في الأرباح .
 - نصيب العاملين .
 - العجز الجارى .

أسس توزيع الفائض :

توزع أرباح العام على النحو التالى :

× ×	١ - صافي الربح : ويمثل الرصيد الدائن للمرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية (قبل خصم الضرائب)
×	٢ - تخصم الضرائب الدخلية
<hr/>	
× ×	الفائض بعد خصم الضريبة
×	٣ - تجنب الأرباح الرأسمالية
<hr/>	
× ×	الفائض قبل التوزيع
×	٤ - تجنب حصة بنك ناصر (بواقع ٢ %)
<hr/>	
× ×	الفائض القابل للتوزيع
	٥ - تجنب الاحتياطيات : (١)
٥ %	احتياطى قانونى
٥ %	احتياطى يستثمر في سندات حكومية
٥ %	احتياطى ارتفاع أسعار الأصول الثابتة

(١) راجع المادة ٤١ من القانون ٩٧ لسنة ١٩٨٣ باصدار قانون هيئات القطاع العام وشركاته .

(م ٢١ - النظام المحاسبى)

احتياطي تدعيم (١)

×	
×	
×	٦ - دفعة أولى للمساهمين والعاملين بواقع ٥٪ من رأس المال
×	
×	الباقى
×	٧ - مقابل الاشراف والادارة بواقع ١٠٪ من الباقى
×	
×	الباقى

٨ - يوزع الباقى الاخير كدفعة ثانية على المساهمين والعاملين .

٩ - توزع النفعتين الاولى والثانية بين المساهمين والعاملين كالتالى :

للمساهمين بواقع ٧٥٪

للعاملين بواقع ٢٥٪ (٢)

١٠٪ حصة نقدية

١٠٪ للاسكان

١٠٪ خدمات اجتماعية

واهم ما ينبغى ان يشار اليه فيما سبق هو الارباح الراسمالية وحصة
بنك ناصر ، وفيما يلى لمحة سريعة عن كل منهما :

الارباح الراسمالية :

(ا) ادرج النظام الارباح الراسمالية ضمن الايرادات التحويلية في
المرحلة الثانية من حساب العمليات التجارية ويشملها بالطبع الرصيد الدائن
لهذه المرحلة الذى يمثل وعاء التوزيعات .

(ب) غير ان المادة ٧٣ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩٧ لسنة
١٩٨٣ الخاص بهيئات القطاع العام وشركاته قضت بما يلى :

« لا يجوز توزيع الارباح التى تحققها الشركة نتيجة التصرف فى اصل
من اصولها الثابتة او التعويض عنه وتكون الشركة من هذه الارباح احتياطيا

(١) وذلك اذا نقصت الاصول المتداولة فى الوحدة عن خصوصها قصيرة
الاجل ، قرار رئيس الوزراء رقم ٤١ لسنة ١٩٦٩
(٢) انظر المادة ٤٢ من القانون ٩٧ لسنة ١٩٨٣ .

يخصص لاعادة اصولها الي ما كانت عليه او لشراء اصول ثابتة جديدة ،
ويسرى هذا الحكم في حالة اعادة تقييم اصول الشركة » .

(ج) وعلى ذلك تجنب من الفائض القابل للتوزيع تلك الارباح
الراسمالية المتعلقة بالاصول الثابتة فقط ، دون عدائها من الارباح الراسمالية
المتعلقة بالاصول المتداولة من مخزون واوراق مالية .

(د) تجنب الارباح الراسمالية كما سبق ايضاحه ، وتعالج كالفائض
المحتجز وتعلو على الاحتياطات الاخرى حـ/ ٢٢٧ وهناك من يقوم باجراء هذه
الخطوة في نهاية المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية ، وان كنا نرى
ان تتم في بداية مرحلته الثالثة .

حصة بنك ناصر :

(ا) حدد قانون انشاء البنك موارده ومنها :

» نسبة من صافي ارباح الوحدات الاقتصادية التابعة للمؤسسات
العامة قبل التوزيع ، وتحدد بقرار من رئيس الجمهورية ، وتخصص من الحصة
المخصصة للخدمات المركزية والاجتماعية » .

(ب) اصدرت وزارة المالية الكتاب النورى رقم ٢٣ لسنة ١٩٧٤
(ملف رقم ٥٢ - ٢/٢/٧٤٠) ونصه :

» صدر قرار السيد رئيس الجمهورية رقم ١٣٧ لسنة ١٩٧٤ بتحويل
نسبة ٢٪ من صافي ارباح الوحدات الاقتصادية التابعة للمؤسسات العامة
قبل التوزيع للهيئة العامة لبنك ناصر الاجتماعى » .

» وتوجه وزارة المالية نظر كافة المؤسسات العامة التابع لها وحدات
اقتصادية ان يتم حساب هذه النسبة قبل خصم الضرائب المستحقة » .

(ج) اصدر الجهاز المركزى للمحاسبات الكتاب النورى رقم (١) لعام
١٩٧٥ في ١٦/٤/١٩٧٥ ، بشأن قيد حصة بنك ناصر في حساب دائنى
التوزيعات ، الحساب الفرعى رقم ٢٦٤٤ - حصص اخرى .

(د) وفي ضوء ما سبق فان حصة بنك ناصر تجنب من الفائض قبل
حساب الضريبة ، وهو اجراء حسابى لتحديد قيمتها . لكنها في

الوقت نفسه تعالج محاسبيا مثل التوزيعات بما يتسق مع النصوص الخاصة بها من ناحية وبما يتمشي من ناحية أخرى مع طبيعتها كتوزيع للفائض وليس كإعانة أو تبرع .

وعلى هذا نرى أن تظهر حصة بنك ناصر في المرحلة الثالثة من حساب العمليات الجارية مع التوزيعات وليس في المرحلة الثانية منه مع التحويلات التخصصية .

القاعدة العامة لمعالجة نتيجة العام :

تدخل نتيجة العام إلى الحسابات التالية :

- ح/ ٢٢ - احتياطات وفائض مرحل ٠٠٠ بالنسبة للفائض المحتجز .
- ح/ ٢٦٤ - دائنوا التوزيعات ٠٠٠ بالنسبة للفائض الموزع .
- ح/ ٢٢٨ - فائض مرحل ٠٠٠ بالنسبة للمعجز الجارى .

وفيما يتعلق بطريقة المعالجة فهناك عدة آراء بشأنها :

الراى الأول :

يرى ضرورة اثبات نتيجة العام في دفتر الاستاذ العام بتوسيط الحسابين ٢٨١١ - فائض (قابل للتوزيع) ، ٢٨١٢ - عجز (جارى) وذلك قبل بثرتها على الحسابات المذكورة سابقا .

وتكون القيود في حالة الربح كالتالى :

اثبات ادراج العام	من ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية الى ح/ ٢٨١١ - الفائض (القابل للتوزيع)
التصرف في الارباح	من ح/ ٢٨١١ - الفائض الى مذكورين ح/ ٢٢٨ - احتياطي وفائض مرحل ح/ ٢٦٤ دائنوا التوزيعات

وتكون القيود في حالة الخسارة كالتالى :

اثبات خسارة العام	من حـ/ ٢٨١٢ - العجز الجارى الى حـ/ ٢٨١ - العمليات الجارية
ترحيل خسارة العام	من حـ/ ٢٢٨ - الفائض المرحل الى حـ/ ٢٨١٢ - العجز الجارى

الرأى الثانى :

يرى اثبات نتيجة المصام في الحسابات الثلاثة مباشرة دون توسيط حسابى ٢٨١١ ، ٢٨١٢ ذلك لأن استخدامهما يعنى اقفال المرحلة الثانية من الحسابات مما يترتب عليه فصل مرحلته الثالثة كحساب مستقل لتوزيع الأرباح . وهذا الاجراء فضلا عن تفتيته لوحدة الحساب فهو يتنافى مع المفهوم الاقتصادى لعناصره الذى يعتبر الاحتياطيات والتوزيعات وجها من أوجه الاستخدامات الجارية وطبقا لهذا الرأى :

تكون القيود في حالة الربح كالتالى :

من حـ/ ٢٨١ - العمليات الجارية

الى مذكورين

حـ/ ٢٢ - احتياطيات وفائض مرحل

حـ/ ٢٦٤ - دائنو التوزيعات

وتكون القيود في حالة الخسارة كالتالى :

من حـ/ ٢٢٨ - فائض مرحل

الى حـ/ ٢٨١ - العمليات الجارية

الرأى الثالث :

يوفق بين ضرورة اثبات نتيجة العام وبين عدم فصل المرحلة الثالثة من حساب العمليات الجارية .

وطبقا لهذا الرأى تكون المعالجة في حالة الربح كالتالى :

(أ)

من ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية
الى ح/ ٢٨١١ - الفائض
(اقفال المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية)

(ب)

من ح/ ٢٨١١ الفائض
الى ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية
(افتتاح المرحلة الثالثة)

(ج)

من ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية
الى مذكورين
ح/ ٢٢ - احتياطات وفائض مرحل
ح/ ٢٦٤ - دائنو التوزيعات
(ترحيل الفائض المحتجز والموزع للحسابات المختصة)

وبالمثل تكون المعالجة في حالة الخسارة كالآتى :

(أ)

من ح/ ٢٨١٢ - العجز الجارى
الى ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية
(اقفال المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية)

(ب)

من ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية
الى ح/ ٢٨١٢ - المعجز الجارى
(افتتاح المرحلة الثالثة)

(ج)

من ح/ ٢٢٨ - فائض مرحل
الى ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية
(ترحيل خسائر العام)

حصة الدولة في الأرباح :

تقضي المادة ٤ من القانون ٩٧ لسنة ١٩٨٣ بشأن هيئات القطاع العام وشركاته بأن تؤول الى هيئة القطاع العام نصيبها في صافي ارباح شركاتها التى يتقرر توزيعها وكذلك حصة مقابل الاشراف في هذه التوزيعات .

وهناك رايان لمعالجة هاتين الحصتين :

الرأى الأول - توسط حساب هيئة القطاع العام كالتالى :

من مذكورين

ح/ ٣٦٤١ - حصة الدولة

ح/ ٣٦٤٤ - حصص أخرى

الى ح/ ٣٦٣٦ - جارى الهيئة

ثم

من ح/ ٣٦٣٦ - جارى الهيئة

الى ح/ ١٨٢١ - بنك نشاط جارى

الرأى الثانى - عدم توسط حساب الهيئة هكذا :

من مذكورين

ح/ ٣٦٤١ - حصة الدولة

ح/ ٣٦٤٤ - حصص أخرى

الى ح/ ١٨٢١ - بنك نشاط جارى

ونحن نميل للرأى الثانى حتى لا تختلط حصة الدولة مع المعاملات الأخرى مع الهيئة .

نصيب العاملين في الأرباح :

تقضي المادة ٤٢ من القانون ٩٧ لسنة ٨٣ بأن يخصص نصيب العاملين للأغراض التالية :

١ - ١٠٪ لأغراض التوزيع النقدي .

ويجوز بقرار من رئيس مجلس الوزراء تخصيص جزء من نصيب العاملين في الأرباح لتوزيعه على العاملين في بعض الشركات التي لا تحقق أرباحا أو تحقق أرباحا قليلة لأسباب خارجة عن إرادتهم ، ويكون التخصيص في كل حالة على حدة بناء على عرض الوزير المختص . ويتم تمويل هذه التوزيعات من فائض الحصة النقدية لسائر الشركات الاربعة .

٢ - ١٠٪ تخصص لاسكان العاملين بكل شركة أو مجموعة من الشركات المتجاورة ، ويؤول ما يفيض عن حاجة هؤلاء العاملين الى صندوق تسونل الاسكان الاقتصادي بالمحافظة .

٣ - ٥٪ توزع بحسابات بنك الاستثمار القومي وتخصص للخدمات الاجتماعية للعاملين بالقطاع العام .

وفي ضوء ما سبق تثبت العمليات الخاصة بنصيب العاملين في الأرباح على النحو التالي :

١ - اثبات نصيب العاملين في الأرباح	من ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية الى ح/ ٢٦٤٣ - حصة العاملين ونقترح تيجزئته الى : ح/ ٢٦٤٣١ - حصة التوزيع النقدي ح/ ٢٦٤٣٢ - حصة خدمات الاسكان ح/ ٢٦٤٣٣ - حصة الخدمات الاجتماعية
---------------------------------------	--

٢ - خصم الضرائب
المستحقة على
التوزيع النقدي
وسداد الصافي

من ح/ ٢٦٤٣ - حصة العاملين
ح/ ٢٦٤٣١ - حصة التوزيع النقدي
(اجمالي الحصة)
الى مذكورين
ح/ ٢٦٣٢١ - مصلحة الضرائب
ح/ ٢٦٣٢١١ - كسب عمل وتبعة
(بقيمة الضرائب المستحقة على ما يتم توزيعه)
ح/ ٢٦٣٤٢ - وزارة الخزانة - جاري
(فائض التوزيع النقدي)
ح/ ١٨٢١ - بنك نشاط جاري

٣ - تلبية حصة الخدمات

من ح/ ٢٦٤٣ - حصة العاملين
ح/ ٢٦٤٣٢ - حصة خدمات الاسكان
ح/ ٢٦٤٣٣ - حصة الخدمات الاجتماعية
الى مذكورين
الى ح/ ٢٧٣٣ - ارصدة دائنة
متنوعة
صندوق اسكان الشركة
صندوق اسكان المحافظة
بنك الاستثمار القومي

٤ - ايداع حصص الاسكان
والخدمات الاجتماعية

ثم من ح/ ٢٧٣٣ - ارصدة دائنة
الى ح/ ١٨٢١ - بنك نشاط جاري
(بما يسدد الى صندوق اسكان
المحافظة وبنك الاستثمار)

وعند استخدام حصة الاسكان للعاملين
بالشركة تستخدم قيود اقتناء الاصول الثابتة
كالعتاد ، ثم يقلل ح/ صندوق الاسكان في
حساب الاحتياطيات .

العجز الجارى :

سبق ان ذكرنا ان وصيد المرحلة الثانية من حساب المصليات الجارية
يرحل الى المرحلة الثالثة . فاذا كان هذا الرصيد دائننا (فائض قابل
للتوزيع) فان الجانب المدين من المرحلة الثالثة يظهر ما يقابله من فائض
محتجز وفائض موزع وبهذا يقلل حساب العمليات الجارية .

أما إذا كان الرصيد مدينا (عجز جارى) فإن هذا الحساب لا يقفل لأنه لم يظهر في الجانب الدائن من المرحلة الثالثة ما يقابل هذا الرصيد المدين .

وعلاجا لهذا الوضع فإننا نقترح أن يعالج العجز الجارى على النحو التالى :

١ - يتم ترحيله من المرحلة الثانية الى المرحلة الثالثة كما سبق شرحه ثم يقفل ح/ العمليات الجارية بالقيد التالى :

من ح/ ٢٢٨ - فائض مرحل

الى ح/ ٢٨١ - عمليات جارية

٢ - يرصد حساب ٢٢٨ ويظهر رصيده في الميزانية اما في جانب الاصول اذا كان العجز الجارى يزيد عن الفائض المرحل ، وفي هذه الحالة يكون ظهوره بنفس رقم ٢٢٨ ولكن باسم العجز المرحل . أو يظهر في جانب الخصوم اذا كان الفائض المرحل يزيد عن العجز الجارى ، وفي هذه الحالة يأخذ اسمه ورقمه الاصيلين .

وتظهر تلك المعالجة في ح/ ٢٨١ ، ح/ ٢٢٨ بالصور التالية :

ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية (المرحلة الثالثة)

منه	له
١٠٠٠٠ إلى ح/ ٢٨١٢ (العجز الجارى)	١٠٠٠٠ من ح/ ٢٢٨ (١) (الفائض المرحل)

ح/ ٢٢٨ - فائض مرحل

(حالة ١ - عدم وجود رصيد أول المدة)

١٠٠٠٠ إلى ح/ ٢٨١ (العجز الجارى)	١٠٠٠٠ رصيد آخر المدة (يظهر في جانب الأصول بالمزاينة تحت إسم العجز المرحل ويرقم ٢٢٨ كرصيد شاذ)
--------------------------------------	---

(١) يمكن ظهور القيد بالسالب في الجانب المدين من الحساب .

ح/ ٢٢٨ - فانضى مرحل

(حالة ب - وجود رصيد مدين أول المدة)

رصيد أول المدة (يمثل العجز المرحل) إلى ح/ ٢٨١	٣٠٠٠	١٣٠٠٠	رصيد آخر المدة (يظهر في جانب الأصول)
	١٠٠٠٠		
	١٣٠٠٠		

(حالة ج - وجود رصيد دائن أول المدة أقل من العجز الجارى)

١٠٠٠٠	إلى ح/ ٢٨١	٦٠٠٠	رصيد أول المدة
		٤٠٠٠	رصيد آخر المدة (يظهر في جانب الأصول)
		١٠٠٠٠	

(حالة د - وجود رصيد دائن أول المدة أكبر من العجز الجارى)

١٠٠٠٠	إلى ح/ ٢٨١	١٧٠٠٠	رصيد أول المدة
٧٠٠٠	رصيد آخر المدة (يرحل إلى جانب الخصوم بالميزانية)		
١٧٠٠٠		١٧٠٠٠	

المَبَّابُ الرَّابِعُ

المعالجة الحاسبية لحسابات الاستخدامات

الفصل الخامس عشر

الأجور

تضمن الدليل المحاسبي ثلاثة حسابات (على المستوى المساعد)
تعبّر عما تحصل عليه قوة العمل بالوحدة ، والتي تمثل في مجموعها قيمة
أجور العاملين •

وهذه الحسابات هي :

حساب رقم ٣١١ - أجور نقدية

حساب رقم ٣١٢ - مزايا عينية

حساب رقم ٣١٣ - مساهمة الدولة / الوحدة في التأمين والمعاشات
والتأمين الصحي •

ورغم أن الدليل المحاسبي لم يتضمن أية تقسيمات لهذه الحسابات ،
إلا أن الجزء الخاص بشرح الدليل (١) تكفل ببيان تفاصيل النوعيات التي
تندرج تحت كل منها ، وإن كان لم يتعرض لتعاريفها •

ومن جهة أخرى فإن الأجور ونوعياتها بالموازنة العامة للدولة قد وردت
و بالتقسيم النمطي لاستخدامات وإيرادات الموازنة العامة للدولة ويضمها
ما يطلق عليه « الباب الأول - أجور » •

ومن الملاحظ أن النظام المحاسبي قد تأثر كثيرا بهذا التقسيم النمطي ،
حتى جاء في صورة تكاد تكون مطابقة له دون تصرف في بعض النوعيات التي
قد لا تتفق والمفاهيم الأساسية للنظام •

وإذا أردنا الرجوع الى تعاريف نوعيات الأجور بالموازنة العامة للدولة
نجد أن القليل منها قد جاء متفرقا في منشورات اعداد الموازنة أو تنفيذها

(١) الصفحات ٩١ - ٩٣ من الطبعة الثانية للنظام •

أو التأشيرات العامة على الموازنات السنوية ، مما يصعب معه إيجاد مصدر ثابت لهذه التعاريف يمكن الرجوع إليه عند الحاجة .

ولا يخفى أن التعريف بهذه النوعيات وشرح مدلولها يعتبر الركيزة الأساسية لتوحيد مفهوم الأجور ، وبالتالي صحة تحديد قيمتها ، وهو أمر حيوي وضروري لأغراض التكاليف وتقييم الأداء وتحديد نسبة العلاوات السنوية التي تمنح للمعاملين ، هذا بالإضافة إلى أغراض أخرى عديدة تستلزم ضرورة توحيد أساس ما يتحمل به حساب الأجور .

لذلك فقد رأينا أن يتضمن هذا الفصل عرضاً لنوعيات الأجور وشرح مفاهيمها ، وعليه فسوف يتناول الموضوعات التالية :

أولاً - نوعيات الأجور :

ويشمل ذلك :

- ١ - نوعيات الأجور طبقاً للتقسيم النمطي للموازنة العامة للدولة .
- ٢ - نوعيات الأجور طبقاً لما ورد بشرح الدليل بالنظام المحاسبي الموحد .
- ٣ - النوعيات المقترحة للأجور (١) .
- ٤ - شرح النوعيات المقترحة للأجور .

ثانياً - المعالجة المحاسبية :

ويشمل ذلك معالجة كل من :

- ١ - الأجور النقدية .
- ٢ - المزايا العينية .
- ٣ - مساهمة الوحدة في التأمينات الاجتماعية .

ثالثاً - أهم الحالات والمشاكل التي تتعلق بالأجور :

ويشمل ذلك :

- ١ - نوعيات خاصة من الاستقطاعات بكشوف المرتبات وأهمها :
- (١) استقطاعات مقابل إجازات مرضية أو إجازات بدون مرتب .

(١) النوعيات المقترحة للأجور تعبر عن وجهة النظر الشخصية للمؤلفين .

(ب) استرداد الأجور التي سبق صرفها بالزيادة بطريق الخطأ .

(ج) المخصص مقابل الميزة العينية .

٢ - ما بصرف لعائلة العامل المتوفي .

٣ - مرتجع الأجور .

٤ - تحمل الوحدة بقيمة ضريبة كسب العمل .

٥ - الأجور المدفوعة مقدما .

٦ - مرتبات المجندين وتأميناتهم الاجتماعية .

٧ - صرف قيمة الميزة العينية نقدا .

٨ - المعونة المالية .

أولا - نوعيات الأجور

١ - وفقا للتقسيم النمطي لاستخدامات الموازنة العامة للدولة

باب ١ - الأجور

مجموعة (١) - أجور نقدية وبدلات :

بند ١ - الوظائف الدائمة .

بند ٢ - المكافآت الشاملة .

نوع ١ - مكافآت الخبراء الوطنيين والأجانب .

(أ) مكافآت خبراء وطنيين .

(ب) مكافآت خبراء أجانب .

نوع ٢ - أجور الموسمين .

نوع ٣ - مكافآت الصبية .

بند ٣ - تكاليف المعارين وتحمل الميزانية بمرتباتهم .

بند ٤ - تكاليف - الاجازات الدراسية والمنح التدريبية .

بند ٥ - المكافآت :

(١) تعويض ومكافآت للعاملين

نوع ١ - تعويض العاملين عن جهود غير عادية .

(م ٢٢ - النظام المحاسبي)

نوع ٢ - مكافآت نظير العمل أيام الجمع للمنقولين من
اليومية .

نوع ٣ - المكافآت التشجيعية .

(ب) مكافآت عن أعمال أخرى .

نوع ٤ - مكافآت تدريس وتدريب وإشراف وامتحانات .

نوع ٥ - مكافآت حضور جلسات ولجان .

نوع ٦ - مكافآت طوارئ للعسكريين .

نوع ٧ - مكافآت أخرى .

بند ٦ - رواتب وبدلات :

(١) رواتب التمثيل :

نوع ١ - رواتب تمثيل للوظائف العليا .

نوع ٢ - رواتب تمثيل لموظفين في الخارج .

نوع ٣ - رواتب تمثيل لموظفين فنيين .

(ب) رواتب طبيعة عمل :

نوع ٤ - رواتب طبيعة عمل للأطباء .

نوع ٥ - رواتب تسجيل الأطباء المقيمين .

نوع ٦ - رواتب حرمان للصيادلة والحكيم والمولمات .

والمرضات والزائرات الصحيات والمفتشات .

نوع ٧ - رواتب عنوى ووقاية من الأشعة .

نوع ٨ - رواتب التفرغ للمهندسين .

نوع ٩ - رواتب التفرغ لموظفين فنيين .

نوع ١٠ - رواتب عسكرية .

نوع ١١ - رواتب طبيعة عمل .

نوع ١٢ - رواتب تفتيش .

نوع ١٣ - رواتب امتياز .

نوع ١٤ - رواتب عبادة ووكالة و رئاسة قسم .

نوع ١٥ - رواتب صيارف وتحصيل وبدل عجز للصيارف .

نوع ١٦ - رواتب اختزال .

نوع ١٧ - رواتب خطر .

نوع ١٨ - راتب لمكافحة المخدرات .

نوع ١٩ - راتب سماعة التليفون واللاسلكي .

- نوع ٢٠ - راتب غطاسة
- نوع ٢١ - راتب قيادة
- نوع ٢٢ - راتب صناعة
- نوع ٢٣ - رواتب مهنية وفنية أخرى

(ج) رواتب اقامة

نوع ٢٤ - راتب اقامة بالجهات النائية بمحافظات سوهاج
وقنا واسوان وراتب اضافي للعاملين في بعض
المناطق .

- نوع ٢٥ - راتب قرية للاخصائيين والحكيمات والباحثين
الاجتماعيين
- نوع ٢٦ - راتب سودان
- نوع ٢٧ - رواتب اغتراب
- نوع ٢٨ - راتب مناخ

- نوع ٢٩ - بدل سكن في الداخل والخارج
- (د) رواتب وبدلات مختلفة

- نوع ٣٠ - راتب ماجستير ودكتوراه
- نوع ٣١ - راتب بحث
- نوع ٣٢ - راتب استقبال وضيافة
- نوع ٣٣ - راتب مراسلة
- نوع ٣٤ - بدل اغذية
- نوع ٣٥ - بدل ملابس

نوع ٣٦ - بدل انتقال نقدي ثابت (نظير علم تخصيص
سيارات ركوب حكومية)

- نوع ٣٧ - بدل قضاة
- نوع ٣٨ - بدل جامعة

نوع ٣٩ - رواتب تخص العلاقات الثقافية والتعاون
الخارجي

- نوع ٤٠ - رواتب وبدلات مختلفة أخرى

مجموعة (٢) مزايا عينية ونقدية :

بند ١ - مزايا عينية

- نوع ١ - تكاليف اغذية للعاملين
- نوع ٢ - تكاليف ملابس للعاملين

- نوع ٣ - تكاليف العلاج الطبي للعاملين
- نوع ٤ - تكاليف خدمات اجتماعية ورياضية للعاملين
- نوع ٥ - مزايا عينية أخرى للعاملين
- بند ٢ - مزايا نقدية
- نوع ١ - حصة الحكومة/الهيئة/في صناديق التأمين والمعاشات
- نوع ٢ - حصة الحكومة/الهيئة/في التأمينات الاجتماعية
- نوع ٣ - حصة الحكومة/الهيئة/في التأمين الصحي
- نوع ٤ - اعانة غلاء الميشة

٢ - نوعيات الأجور

وفقا لتقسيمات النظام المحاسبي الموحد

٣١١ - أجور نقدية :

- الوظائف الدائمة
- مكافآت الخبراء الوطنيين
- مكافآت الخبراء الاجانب
- للمعينون بمكافآت شاملة
- أجور الموسمين او العمال العرضيين
- أجور المعينين بربط ثابت
- الدرجات الخصوصية (الشخصية)
- اجور الصبينة والاحداث
- تكاليف المعارين وتنحمل الوحدة باجورهم
- تكاليف الاجازات الدراسية والمنح التدريبية
- المكافآت :
- مكافآت اضافية للعاملين (لمتبدا للعمل الاصلي)
- مكافآت عن اعمال اضافية للمنتدبين
- مكافآت عن اعمال اضافية نظير ايام الجمع والعطلات الرسمية
- مكافآت طوارئ للعسكريين او المتجدين

- مكافآت انتاجية وتشجيعية .
- مكافآت خاصة .
- مكافآت حضور جلسات ولجان .
- مكافآت عن أعمال أخرى .

- الرواتب والبدلات :

- رواتب تمثيل للوظائف العليا .
- رواتب تمثيل لموظفين في الخارج .
- رواتب تمثيل لموظفين فنيين .
- رواتب طبيعة العمل .
- رواتب اقامة وتشمل بدل السكن في الخارج والداخل .
- اعانة اجتماعية .
- رواتب استقبال وضيافة .
- بدل اغذية .
- بدل ملابس .

٣١٢ - مزايا عينية :

- صافي تكلفة اغذية تصرف للعاملين .
- صافي تكلفة ملابس تصرف للعاملين .
- صافي تكلفة نقل للعاملين .
- تكلفة العلاج الطبي .
- تكلفة خدمات ثقافية واجتماعية ورياضية وترفيهية .
- تكلفة السكن المجاني .
- مزايا عينية أخرى .

٣١٣ - مساهمة الدولة ، الوحدة في التأمين والمعاشات والتأمين الصحي :

- حصة الدولة ، الوحدة في تأمين الشيخوخة
- حصة الدولة / الوحدة في التأمين الصحي
- حصة الدولة / الوحدة في تأمين اصابات العمل
- حصة الدولة / الوحدة في تأمين البطالة

٣ - النواعيات المقترحة للأجور

٣١١ - أجور نقدية

- وظائف دائمة

• عاملون أصليون (دائمون) بالوحدة

- قائمون بالعمل

- مجندون

+ بفترة الالزام

+ بالاحتياط

- منتدبون لجهات أخرى

+ تتحمل الوحدة بمرتباتهم

+ لا تتحمل الوحدة بمرتباتهم

- معارون لجهات أخرى

+ تتحمل الوحدة بمرتباتهم

+ لا تتحمل الوحدة بمرتباتهم

• عاملون معارون من جهات أخرى

• عاملون منتدبون من جهات أخرى

+ تتحمل الوحدة بمرتباتهم

+ لا تتحمل الوحدة بمرتباتهم

- فئات خصوصية (خارج الهيكل التنظيمي)

- معينون على غير فئة وظيفية

• أجور خبراء وطنيين وأجانب

- خبراء وطنيون

- خبراء أجانب

• معينون بربط ثابت

• أجور الموسمين والعمال العرضيين

- موسمين

- عرضيين

• أجور الصنعية والاحداث

- أجور التشغيل في غير أوقات العمل الرسمية

• ساعات إضافية للعاملين

- امتداد لساعات العمل

- في أيام العطلات الاسبوعية وعطلات الاعياد والمناسبات
• ساعات اضافية للمنتدبين والمعارين للوحدة

- حوافز ومكافآت تشجيعية •

• حوافز انتاج •

• مكافآت تشجيعية •

• مكافآت اخرى للعاملين

+ جماعية وموسمية

+ عن جهود غير عادية

+ عن حضور جلسات ولجان

+ عن تدريس وتدريب

+ عن اعمال اخرى

• مكافآت للمنتدبين والمعارين للوحدة

- بدلات

• بدل تمثيل

+ للوظائف العليا

+ لوظائف اخرى

• بدل طبيعة عمل

+ لخطورة العمل وصعوبته

+ بدل عندي ووقاية من الاشعة

+ غطاسة

+ قيادة

+ صعوبات وظروف شاقة او خسارة بالصحة

• بدل عجز لأمناء الخزائن وأرباب المهد النقدية •

• بدل سماعة للتليفون واللاسلكي

• بدلات وظيفية ومهنية خاصة

– بدل تفرغ

– بدلات وظيفية خاصة

• بدلات عن مزايا

– بدل اقامة

– بدل سكن

– بدل انتقال نقدي ثابت

(نظير عدم تخصيص سيارة ركوب من الوحدة)^(١)

– بدل أغذية

– بدل ملابس

– بدل مزايا أخرى

• بدلات أخرى

– رواتب اضافية

– علاوة ماجستير ودكتوراه

– راتب بحث

– رواتب اضافية للعاملين بالخارج

–

–

– رواتب اضافية اخرى

– اعانات اجتماعية

• اعانة غلاء للمعيشة

• اعانة تهجير

• منحة الوفاة

(١) البدل النقدي المقرر للوظائف المحددة بقرار مجلس الوزراء بجلسته في ١٩٦٦/١/٣ – وفقا للمبادئ التي اقرتها اللجنة الوزارية للتنظيم والادارة والشئون التنفيذية بجلستها في ١٩٦٦/٢/١٢ في شأن تنفيذ قرار تملك سيارات الركوب بالحكومة والقطاع العام .

* لم تتضمن مقترحات نوعيات الاجور النقدية ، ما اطلق عليه التقسيم النمطي وتقسيم النظام وتكاليف الاجازات الدراسية والمنح التدريبية ، اذ ان من رأينا ان هذه التكلفة مجالها المستلزمات الخدمية وليس الاجور ، كما لم تشمل مقترحاتنا تامين البدلات وبدل استقبال وضيافة ، لانه يخرج عن مفهوم الاجور وفقا لما سنوضحه في شرحنا للنوعيات المقترحة .

- مسج للمجندين واسرهم
- اعانات اجتماعية اخرى

٣١٢ - مزايا عينية

- صافي تكلفة اغذية تصرف للعاملين
- صافي تكلفة ملابس تصرف للعاملين
- صافي تكلفة نقل العاملين
- تكلفة العلاج الطبي
- تكلفة خدمات ثقافية واجتماعية ورياضية وترفيهية
- تكلفة السكن المجاني
- تكلفة دور الحضانة
- مزايا عينية اخرى

٣١٣ - مساهمة الوحدة في التأمين والمعاشات والتأمين الصحي

- نصيب الوحدة عن عاملين غير مجندين
- صناديق التأمين والمعاشات
- التأمينات الاجتماعية
- التأمين الصحي
- نصيب الوحدة عن عاملين مجندين بفترة الالزام
- فروق مكافآت ترك الخدمة

٤ - شرح النوعيات المقترحة للأجور

الوظائف الدائمة :

هي مجموعة الوظائف التي يتضمنها الهيكل التنظيمي للوحدة ، وتمثل تكلفتها في قيمة المرتبات الاصلية (او الاساسية) لشاغلي هذه الوظائف .

وبلاحظ ان « الوظائف الدائمة » في كل من التقسيم النمطي وتقسيم النظام لم يتم تحليلها . غير اننا اقترحنا تحليلها وفقا لوضع شاغلي هسله الوظائف بالنسبة للوحدة من حيث كونهم عاملين اصليين بها او معارين او منتدبين اليها، بشرط ان تكون الاعارة والندب على وظائف شاغرة في الهيكل .

كما تم تقسيم العاملين الاصليين بالوحدة من حيث تواجدهم وقيامهم بالعمل فعلا ، او تواجدهم خارجها كمجندين او منتدبين او معارين لجهات اخرى .

وقد يبدو غريبا ان نورد ضمن تقسيم الوظائف الدائمة العاملين المعارين لجهات اخرى او المنتدبين من جهات اخرى ، اذ الاصل بالنسبة للاعارة ان

تتحمل الجهة المستعمرة بالاعباء المالية للمعار إليها ، كما ان المفهوم الشائع ان تتحمل الجهة المنتدب منها العامل باجره الاصلى (والحصة في التأمينات الاجتماعية) وبالتالي فان ورود هؤلاء العاملين ضمن تكلفة الوظائف الدائمة يبدو انه يتعارض مع حكم القانون .

وفيما يلي ايضاح ما ذهبنا اليه من رأى :

١ - تم تقسيم المنتدبين لجهات اخرى ، الى قسمين من حيث تحمل الوحدة لمرتباتهم او علم تحملها ، ومعنى ذلك ان الوحدة قد تتحمل بهذا المرتب وقد لا تتحمل ، والفيصل في هذا الامر هو اما أن تكون الوحدة هي المستفيد بعلم العامل أثناء نديه منها وفي هذه الحالة تتحمل باجره او لا تستفيد بعلمه أثناء الندي فلا تتحمل باجره^(١) .

٢ - وبالمثل تم تقسيم المعارين لجهات اخرى ، اذ قد تتحمل الوحدة المعار منها العامل بجزء او بكل مرتبه في حالة وجود اتفاقيات بين الوحدتين (المعار منها والمعار اليها) بذلك .

ويشمل كل من التقسيم النمطى وتقسيم النظام ما يطلق عليه « تكلفة المعارين وتتحمل الوحدة بمرتباتهم » ، وهو مخصص لاثبات ما قد تتحملة الوحدة للمعار منها العامل بمرتبات للمعار المعار ، اذا ما وجدت اتفاقيات تقضي بذلك بين الوحدتين .

لذلك - وبموجب اقتراحنا - يلغى هذا البند المستقل ليصبح احد فروع « الوظائف الدائمة » تجميعا لتكلفة هذه الوظائف في نوعية واحدة بدلا من بعثرتها بين أكثر من نوع .

٣ - وقد ضمنا « الوظائف الدائمة » كامل ربط تلك الوظائف بصرف النظر عما اذا كانت الوحدة تتحملها فعلا ام لا تتحمل بعضها لسبب أو لآخر ، على أن يتم اثبات ما لم تتحملة الوحدة بطريقة بيانية ، وعلم تحميل الاستخدمات الا بتلك التكلفة التي تتحملها فعلا .

(١) الحكم في القضية رقم ٣٥٦ لسنة ١٩٦٨ عمال جزئى اسكندرية - جلسة ١٩٦٨/٦/٩ وتأييد استئنافا بجلسة ١٩٦٩/٦/٢١ - الاستئناف رقم ٥٨٩ لسنة - مجموعة الاحكام عصمت الهوارى القاعدة ٥٦٢ صحيفة رقم ٦٠٧ .

وبهذه الوسيلة يمكن الرقابة على حجم وحقيقة حاجة الوحدة إلى الوظائف الدائمة - فضلا عن متابعة تطورات أجور من لا تتحمل الوحدة بأجورهم أثناء تواجدهم بصفة مؤقتة لدى جهات أخرى .

الفئات الخصوصية أو الشخصية (خارج الهيكل التنظيمي) :

وتشمل الدرجات ذات الصفة الخاصة مثل تعيين وزير سابق رئيسا لوحدة اقتصادية معينة ، فيكون ذلك على درجة خصوصية(١) .

كما تشمل الفئات التي يشغلها المعارون خارج الوحدة في حالة عودتهم (بعد انتهاء الاعارة) وكانت الوحدة قد شغلت وظائفهم الأصلية بالتعيين الدائم ، دون وجود وظيفة أخرى من ذات مستوى وظيفتهم(٢) .

وتشمل كذلك الفئات الحتمية أو الشخصية التي تنشأ عن تطبيق أحد القوانين المتعلقة بأحوال العاملين (كقانون الإصلاح الوظيفي) إذا لم تكف فئات الهيكل التنظيمي للوحدة مثل تلك الفئات الحتمية .

المعيّنون على غير فئة وظيفية :

يقابل هذا البند كل من التقسيم النمطي تقسيم النظام ما يطلق عليه « المكافآت الشاملة » .

وهدفنا من هذه التسمية الجديدة تفادي استخدام لفظ «مكافآت» في غير موضعها الأصلي ، باعتبار أن المكافآت تمثل مستحقات إضافية للعاملين زيادة عن أجورهم الأصلية .

وقد تضمنت النوعيات من هذا البند نفس النوعيات الواردة بالتقسيم النمطي وتقسيم النظام تقريبا ، إلا أننا رأينا أن يقسم أجور العمال الموسمين

(١) الاستفسار رقم ٢١٩ من مجموعة الاستفسارات في النظام صحيفة رقم ٦٠ .

(٢) تقضي المادة ٥٩ من قانون العاملين المدنيين بالدولة (قانون ٤٧ لسنة ١٩٧٨) بأن تبقى وظيفة المعار خالية ، ويجوز في أحوال الضرورة القصوى شغلها بمستواها ، وعند عودة المعار بشغل وظيفته الأصلية إذا كانت خالية أو أي وظيفة أخرى خالية من ذات المستوى أو يبقى في وظيفته الأصلية بصفة شخصية على أن تسوى حالته في أول وظيفة تخلو في نفس درجة وظيفته . وفي جميع الأحوال يحتفظ له بكافة مميزات الوظيفة التي كان يشغلها قبل الاعارة .

والعمال العرضيين الى فرعين مستقلين الاول للعمال الموسمين والثاني للعمال العرضيين نظرا لاختلاف طبيعة كل منهما(١) .

وتتميز كل النوعيات المتفرعة عن هذا البند بأنها جميعا اعمال مؤقتة(٢) لفترة محدودة .

اجور التشغيل في غير اوقات العمل الرسمية :

يتضمن التقسيم المقترح تخصيص فرع مستقل للاجور الاضافية بدلا من اعتبارها ضمن « المكافآت » ، وذلك لاختلاف طبيعة الاجور الاضافية عن طبيعة المكافآت(٣) .

ونظرا لأهمية الرقابة على هذا النوع ، ولبيان اثره على زيادة ما تتحمله الوحدة من اعباء ، حتى لا تلجأ لهذا الاسلوب في التشغيل الا لضرورة ملحة ، تم فصل الاجر العادي للساعات الاضافية عن فئة العداولة التي قررها القانون للتشغيل الاضافي .

(١) العمل الموسمي هو العمل المؤقت المرتبط بموسم معين اذا كانت مدة الموسم محددة تحديدا دقيقا ، أما العمل العرضي - طبقا لنص المادة ١٨٨/١ من قانون العمل ، فهو ما لا يدخل بطبيعته فيما يزاوله صاحب العمل ولا يستغرق أكثر من ٦ أشهر وغير دوري وغير متكرر .

(٢) يكون عقد العمل محدد المدة او مؤقتا اذا اتفق الطرفان على تعيين تاريخ معين لانتهاء العقد ، كذلك اذا اتفق الطرفان على عمل معين ينتهي العقد بانقضاء هذا العمل (م ١/٦٧٨ مدني) .

(٣) قد يرى البعض ان ما يصرف للعاملين عن التشغيل الاضافي يكون بصفة تزيد عن فئة اجر ساعات العمل الاصلية (وفقا لما يحدده القانون) وفي هذا حافظ للعامل للعمل بعد مواعيد العمل الرسمية او في العطلات الاسبوعية والرسمية ، كما يحصل العامل على مقابل يزيد في قيمته عن المقابل العادي لنفس عدد الساعات في وقت العمل الاصلى ، الامر الذي يضيف على مشل هذه الاجور صفة « المكافأة » ولكن يرد على ذلك بأنه طالما روعي في تقدير ما يمنح للعامل عدد الساعات الفعلية التي عملها بعد مواعيد العمل الرسمية فان ذلك لا يخرجها عن كونه اجرا بعكس المكافأة التي يرجع تحديد قيمتها لتقدير الانتاج .

كما يعزز الرأي الذي ذهبنا اليه ان المواد الخاصة بنظام الحوافز وربط الاجر بالانتاج قد وردت بالفصل الرابع من قانون الصاملين (قانون ٦١ لسنة ١٩٧١ - المواد من ٢٢ الى ٢٥) بينما وردت المواد الخاصة بالأجور الاضافي ضمن مواد الفصل السادس الخاص بمواعيد العمل والاجازات (الواد من ٣٠ الى ٤٣) ويقضي القانون بان يمنح العمال الاجر الاضافي عن الساعات التي يعملها فيما يجاوز ساعات العمل المحددة .

هذا ويلاحظ أن المكافآت الواردة بتقسيمات النظام تتضمن نوعا يسمى « مكافآت اضافية للعاملين » (امتداد للعمل الاصيل) ونوعا آخر يسمى « مكافآت عن أعمال اضافية للمتدربين » ويختلف الرأي في تفسير المقصود بالمتدربين في هذا الصدد ، إذ يرى البعض أن المقصود بالمتدربين هم عاملون بالوحدة ومتدربون من الاقسام أو الإدارات التي يعملون بها إلى اقسام أخرى بالوحدة نفسها للعمل بعد مواعيد العمل الرسمية .

هذا بينما يرى البعض الآخر أن المقصود هم المتدربون للوحدة (على غير وظائف بالهيكل) من وحدات أخرى^(١) ، أما انتداب طول الوقت ، ويعملون أيضا (في بعض الاحوال) بعد مواعيد العمل الرسمية ، أو أنهم منتدبون أصلا للعمل بعد مواعيد العمل الرسمية . ويميز أصحاب هذا الرأي وجهة نظرهم بأن التقسيم خصص نوعا مستقلا للمكافآت الإضافية ، وبالتسالي يكون النوع الآخر « للمتدربين » خاصا بالمتدربين إلى الوحدة من وحدات أخرى .

ونحن نميل إلى هذا الرأي الأخير .

وحتى تستطيع الوحدة أن تحدد طبيعة القائمين بالعمل الإضافي وتفصل بين العاملين بها والمتدربين أو المعارين إليها ، اقترحنا تخصيص نوع مستقل للعمل الإضافي للمتدربين والمعارين إلى الوحدة من وحدات أخرى بشرط أن يكون هذا النذب على غير وظائف دائمة في الهيكل التنظيمي للوحدة ولا احتسبت ضمن الوظائف الدائمة حسبما شرحنا سالفًا .

حوافز ومكافآت تشجيعية :

— حوافز انتاج
هي الحوافز التي يشترط لمنحها زيادة انتاج العامل (او مجموعة العاملين) عن الحد الأدنى وفقا للقواعد التي تحددها الإدارة .

(١) يوجد نوعان من الاعمال الإضافية أولهما ما يعتبر امتدادا للعمل الاصيل في ذات الوظيفة وفي نفس المصلحة أو الوزارة وثانيهما ما يؤديه الموظف عن طريق النذب من وظيفة أخرى سواء من ذات الوزارة أو للمصلحة أو من وزارة أو مصلحة أخرى (فتوى الجمعية العمومية بمجلس الدولة رقم ٤١٨ في ١٩٦٥/٤/٢٩) .

مكافآت تشجيعية للعاملين

جرت العادة على تسمية غالبية المكافآت التي تصرف للعاملين مهما كانت أسبابها وطبيعتها « بالمكافآت التشجيعية » ، في حين أن للمكافآت التشجيعية ضوابطها ومعاييرها الخاصة كما أوضحتها قوانين العاملين^(١) وهي أن يقدم العامل خدمات ممتازة أو أعمالاً أو بحوثاً أو اقتراحات جديدة تساعد على تحسين طرق العمل أو رفع كفاءة الاداء أو توفير النفقات .

مكافآت أخرى للعاملين

وتشمل :

مكافآت جماعية وموسمية ومنحاً

وهي المكافآت التي تصرف لجميع العاملين بالوحدة على السواء أو لطائفة منهم دون نظر إلى كفاية خاصة ، أو ميزة معينة في كل واحد منهم على حدة ، وتصرف مثل هذه المكافآت عادة في مناسبات خاصة كالاعتماد أو الجرد أو الانتهاء من أعداد الميزانية .

مكافآت عن جهود غير عادية

يلاحظ أن التقسيم النمطي لعناصر الاستخدامات بالموازنة العامة للدولة ، قد استخدم لفظ « جهود غير عادية » بالنسبة للاجور الإضافية ، وبذلك يكون التقسيم النمطي قد حدد مفهوم « الجهد العادي » بأنه الجهد الذي يبذله العامل خلال ساعات العمل الرسمية ، أما ما يبذله من جهد بعد مواعيد العمل ، فيعتبر جهداً غير عادي .

إلا أننا نرى أن الجهد قد يوصف بأنه غير عادي سواء وقع أثناء ساعات العمل الرسمية أو بعدها كأن ينتج العامل عملاً أو أعمالاً تستلزم ساعات أكثر من الشخص العادي ، أو يستلزم تضاعف جهود أكثر من عامل مجتمعين وأنجزها العامل منفرداً في المواعيد المطلوبة وبالكفاءة اللازمة .

(١) المادة ٤٩ من قانون العاملين بالقطاع العام (٤٨ لسنة ١٩٧٨) ، ٥١ من قانون العاملين المدنيين (قانون ٤٧ لسنة ١٩٧٨) .

– مكافآت حضور جلسات ولجان :

جرت العادة على اطلاق « مكافأة » على كل ما يصرف مقابل حضور
الجلسات واللجان – ونرى التفرقة بين ما يصرف كمصاريف انتقال لحضور
هذه اللجان وبين ما يصرف بصفة مكافأة فعلا .

– مكافآت تدريس وتدريب .

– مكافآت عن أعمال أخرى .

– مكافآت للمنتدبين والمعارين للوحد .

اقترحنا تخصيص مفردة مستقلة للمكافآت التي تصرف للمنتدبين
أو المعارين الى الوحدة من وحدات أخرى ، على أن يتم تقسيمها داخليا
بمعرفة الوحدة وفقا لنوعيات هذه المكافآت .

بدلات :

جرى العرف على أن تلحق كلمة « بدلات » بكلمة « رواتب » ، فيقال
رواتب وبدلات ، حتى شاع الظن بأنهما مترادفتان بمعنى واحد ، وكانت
النتيجة استخدام أى منهما كبديل عن الآخر في كثير من الاحوال ، وخاصة
في مجال تقسيمات الاجور .

« والرواتب » ، وهي جمع كلمة « راتب » ومعناها في اللغة^(١) الشيء
المتكرر باستمرار ، وهي بهذا المعنى يجوز استخدامها للتعبير عن أى صورة
من صور الاجور التي يتكرر صرفها باستمرار (أجر أصلي /
بدلات / ... الخ) .

« والبدلات » ، هي جمع كلمة « بدل » ومعناها في اللغة^(٢) العوض ،
ويستحق العوض لاكثر من سبب منها :

١ – افتقار في ذمة العامل نتيجة مصاريف تكبدها او خسارة تحملها
بمناسبة أداء العمل .

وهو بهذا المعنى لا يعد اجرا ، لانه ليس مقابل جهد أو عمل ، ولكنه
تعويض اجمالي أو جزائي عما تكبده العامل من نفقات بسبب قيامه بالمهام
الموكولة اليه ، مثل بدلا الاستقبال والضيافة^(٣) .

(١) المعجم الوسيط الجزء الاول – الطبعة الثانية – صحيفة رقم ٣٢٦ .

(٢) المعجم الوسيط – الجزء الاول – الطبعة الثانية – صحيفة رقم ٤٤ .

(٣) كلى القاهرة ١٦/١٢/١٩٥٧ – شرح قانون العمل للاستاذ على
العریف المحامي الجزء الاول طبعة سنة ١٩٦٣ صفحة رقم ٣٠٠ .

ويقدر البذل في هذه الحالة بقدر ما يتحملة العامل من نفقات
او بمتوسط ما يتكبده عادة .

٢ - مقابل جهد خاص يبذله العامل او لأداء العمل في ظروف غير
عادية (شاقة او ضارة بالصحة مثلا) او بسبب ظروف تحيط بالعمل
من حيث المكان (بالنسبة للاماكن النائية) .

٣ - لمواجهة ما تتطلبه الوظيفة من نفقات تقتضيها ضرورة ظهور من
يشغلها بالمظهر الاجتماعى اللائق بها^(١) (كبذل التمثيل) .

٤ - لتحفيز بعض اصحاب المهن للعمل كماملين بالوحدات الانتاجية
وحدات الخدمات ، بدلا من اتجاههم لممارسة النشاط الخاص وتعويضهم
عن زيادة في دخولهم امتنعت عليهم بسبب تفرغهم للعمل بتلك الوحدات
(بدل تفرغ ...) .

والبدلات بهذا المفهوم (٢ ، ٣ ، ٤) تعتبر بعيدة عن تعويض المصروفات
وانما هي بمثابة علاوة اضافية للاجر ، تتميز بأنها ترتبط بظروف خاصة
بالوظيفة ذاتها وليس بالموظف ، وبالتالي تنقطع بمجرد زوال هذه
الظروف^(٢) .

وعلى ضوء اعتبارات التفرقة بين مفهوم البدلات ومفهوم الرواتب ،
أقترحنا الفصل بينهما بحيث تشمل الاولى عناصر البدلات التى هى من
قبيل العوض ، على أن يقتصر استخدام الرواتب على ما يصرف للعاملين
من علاوات اضافية كملاوة الماجستير والدكتوراه وراتب البحث ، وهذه
المبالغ وان كانت لا تمنح مقابل عمل بصفة مباشرة الا أنها تمنح كنسوع
من انواع مكافآت التحفيز على الدرس والبحث وتشجيع العاملين على
الامتزادة من العلم والمعرفة مما يعود بالنفع على عملهم بطريق مباشر
او غير مباشر .

(١) فتوى الجمعية العمومية بمجلس الدولة بجلسة ١٣/١٢/١٩٧٢ .
وفتوى ادارة الفتوى والتشريع للجهاز المركزى للتنظيم والادارة رقم ٧٦٦٩
ملف رقم ٦ - ١/٩٥٩ في ٣/١٢/١٩٦٥

(٢) تحكيم من القاهرة ١٥ أكتوبر ١٩٥٣ مجموعة قوانين العمل
صحيفة رقم ٤٢٢ طبعة اميرية ١٩٥٤ - شرح قانون العمل للاستاذ على العريف
للحامى - الجزء الاول طبعة ١٩٦٣ صحيفة رقم ٣٠٠

كما اقترحنا ان تشمل الرواتب ايضا ما يصرف للعاملين بالخارج
من بدلات او رواتب بمختلف نوعياتها على أن تتولى الوحدة تقسيمها وفقا
لهذه النوعيات .

اعانات اجتماعية :

ينص القانون (١) على أن ما يصرف للعامل بسبب غلاء المعيشة
واعباء العائلة يعتبر اجرا .

وقد يصرف للعامل (او عائلته) اعانات او منح اخرى ، بعضها
يتسم بسمة التكرار والاستمرار (المؤقت او المستديم) كاعانة التهجير
وبعضها تصرف لمرة واحدة الا انها تتسم بسمة ثبات المقدار او وسيلة
حسابها فضلا عن كونها مقررّة بحكم القانون الذي جعلها حقا أصيلا
لعائلة العامل لا يجوز التنازل عنها كمنحة الوفاة وهي وان كانت لا تعتبر
مقابل عمل بطريق مباشر ، الا انها مقررّة بسبب علاقة العمل التي تربط
العامل بصاحب العمل ، وهي بهذا المفهوم تعتبر من المزايا النقدية الملحوظة
او المعلومة مقدما وقت بدء الخدمة ، وبالتالي يمكن اعتبارها عنصرا من عناصر
الاجور(٢) .

وقد اقترحنا تجميع هذه الصور الخاصة من صور الاجر تحت بند
مستقل اعانات اجتماعية اظهارا لطبيعتها .

وتشمل هذه الاعانات :

اعانة غلاء المعيشة

فقد اصدرت وزارة المالية (مكتب الوزير) منشورا عاما بخصوص
صرف اعانة غلاء المعيشة للعاملين بالدولة ٤ تنفيذا للقرار الجمهوري(٣)
رقم ٣٩٠ لسنة ١٩٧٥ بمنح هذه الاعانة .

(١) م ٣ عمل وم ٦٨٣ مدني .

(٢) تقضي المادة الاولى من القرار الجمهوري بالقانون رقم ١
لسنة ١٩٦٢ بشأن صرف مرتب أو أجر أو معاش ثلاثة شهور عند وفاة
العامل ، بأن يخصم بقيمة منحة الوفاة على البند الذي كان يتحمل بالمرتب
او الاجر أو من وفورات ميزانية الوحدة .

(٣) نشر في الجريدة الرسمية العدد ٢٣ في ٥ يوتيه سنة ١٩٧٥ ليعمل به
اعتبارا من أول شهر مايو ١٩٧٥ .

(م ٢٣ - النظام المحاسبي)

وينص المنشور المذكور (في البند الاخير منه - بند ٤) على أن :

ينشأ نوع جديد برقم ٤ بعنوان « اعانة غلاء المعيشة » بند ٢ - المزايا النقدية المدرج ضمن المجموعة الثانية - مزايا عينية ونقدية بالباب الاول من موازنة كل جهة ... الخ .

ومعنى ذلك أن يظهر بند (٢) مزايا نقدية مقسما الى :

نوع ١ - حصة الحكومة / الهيئة / الوحدة / في صناديق التأمين والمعاشات .

نوع ٢ - حصة الحكومة / الهيئة / الوحدة / في التأمينات الاجتماعية .

نوع ٣ - حصة الحكومة / الهيئة / الوحدة / في التأمين الصحي .

(ثم بموجب منشور وزارة المالية يضاف)

نوع - اعانة غلاء المعيشة .

وكان للبعض رأى يخالف ما ذمبت اليه وزارة المالية وهم يستندون في هذا الى ما يلي :

- تختلف بنود وأنواع « المجموعة (١) - أيجور نقدية وبدلات عن بنود وأنواع « المجموعة (٢) - مزايا عينية ونقدية » ، من حيث أن الاولى تمثل قيمة ما يصرف نقدا للعاملين ، في حين أن « المزايا العينية » تمثل قيمة السلع والخدمات التي تقسم اليهم (اجر عيني) ، ويمثل ما يسميه التقسيم النمطي « المزايا النقدية » قيمة ما تتحمل به الوحدة نقدا من أقساط التأمينات الاجتماعية المختلفة ، ومثل هذه المزايا لا تسدد للعاملين ، وإنما تسدد للجهات التي ستولى مستقبلا صرف معاشات او تأمينات للعاملين .

٢ - ومما لا شك فيه أن « اعانة غلاء المعيشة » هي صورة من صور الاجور النقدية باعتبار انها تصرف للعاملين ، وبالتالي تزيد من حجم القوة الشرائية لهم .

٣ - ومن وجهة النظر الاقتصادية والقومية - فإن « الاجور النقدية » وحدها هي التي تعبر عن حجم القوة الشرائية لدخول العاملين .

ومن المعروف انه من الاهمية بمكان تحديد حجم هذه القوة الشرائية (اى النقد المتاح لدى الافراد لشراء السلع والخدمات) لمحاولة تحقيق التوازن بين تلك القوة وبين المتاح من السلع والخدمات تقاديا لاي مظهر من مظاهر التضخم .

كما سبق يتضح ان ادراج « اعانة غلاء المعيشة » ضمن انواع منقطة المجموعة (١) من مزايا عينية ونقدية لا يتفق مع طبيعة هذه الاعانة ، فضلا عن عدم تحقيقه لهدف الفصل بين حجم الاجور النقدية والمزايا .

وينتهي اصحاب هذا الراى الى اقتراح ان تدرج هذه الاعانة في التقسيم النمطي لاستخدامات موازنة الدولة ضمن عناصر المجموعة (١) أجور نقدية وبدلات ، كنوع من انواع البند (٦) رواتب وبدلات (رواتب بدلات مختلفة) نوع ٤١ اعانة غلاء المعيشة .

وقد أخطرت وزارة المالية بهذا الاقتراح (١) .

الا ان وزارة المالية رأت التمسك بما سبق ان قرره في هذا الشأن ، واستندت في ردها على هذا الاقتراح الى ما يلى :

١ - اعانة غلاء المعيشة وان كانت تصرف نقدا للعامل ، الا ان طبيعتها كطبيعة غيرها من الاعانات الاخرى التى تدفعها الدولة للعاملين لمواجهة ارتفاع الاسعار ومن ثم فان مكانها الصحيح هو بند « المزايا النقدية » وذلك للفرقة بينهما وبين الاجور النقدية التى تكون مقابل العمل .

٢ - لا يمكن ادراجها ضمن البدلات لأن طبيعة كل منها تختلف عن الاخرى .

٣ - ان منشور عام وزارة المالية (الخاص بالاعانة) قد افرد للاعانة نوعا مستقلا ووضحا تحت بند المزايا النقدية وهو ما يخدم اغراض المحاسبة القومية حيث انه من السهل على المحلل الاقتصادى او المحاسب القومى في

(١) كتاب السيد/ فؤاد عثمان العشرى للسيد وكيل وزارة المالية لشئون الموازنة بتاريخ ١٩/٦/١٩٧٥
(٢) كتاب وزارة المالية (الادارة العامة لموازنة المؤسسات العامة) - ملف رقم ٣٤ ٢/٧٥ بتاريخ ٥/٧/١٩٧٥ .

هذه الحالة استخلاص عناصر الاجور النقدية على المستوى القومى والتي
بشتمل عليها الباب الأول ككل .

ونحن نميل الى ما ذهب اليه اصحاب الراى الاول من اعتبار اعانة
غلاء المعيشة من قبيل الاجور النقدية .

ونضيف الى ما يميز وجهة النظر هذه ما يلى :

١ - ان اعانة غلاء المعيشة ، وان كانت قد سميت « بالاعانة » الا انها
لا تخرج عن كونها نوع من العلاوات^(١) ، ترتبط بالاجر الاساسي للعامل
وتعتبر جزءا متمما له .

ولقد اوضح القرار الجمهورى المقرر لها هذه الطبيعة في الفقرة الثانية
من المادة الاولى ، حين نص على ان :

« وتسرى هذه العلاوة ، اعتبارا من ... »

وبالتالى تكون هذه العلاوة ملتصقة بالاجر النقدي تماما ويستحقها
العامل مع الاجر الاساسي مقابل عمله ، ولا يمكن ان تنفصل عن هذا الاجر
الاساسي وتصبح من الاعانات بفهمها العلمى ، والا اعتبرت من قبيل
التحويلات التجارية وادرجت بالتالى ضمن المجموعة (٥) من الباب الثانى
بند ٣ - اعانات للغير نوع (١) اعانات .

(١) جاء في شرح الاستاذ على العريف المحامى لطبيعة اعانة غلاء المعيشة
السابق تقريرها بالأوامر العسكرية :

« الوصف القانونى لعلاوة الغلاء (او اعانة الغلاء كما تسميها الاوامر
العسكرية التى فرضتها) انها تعتبر اجرا فيسرى عليها نظام الاجور من
حيز اختصاص وتقدم (فتسقط بالتقدم الخمسي كالايجور . كلى اسكندرية
٢٢ نوفمبر ١٩٥٥ - كما تسقط بانقضاء سنة من نهاية عقد العمل كالايجور
وباقى حقوق العامل طبقا للمادة ٦٩٨ مدنى . كلى القاهرة ١٠/٩/١٩٥٥)
وتدخل في تقدير الاجر الكلى الواجب اعتماده في حساب مكافأة نهاية الخدمة
(نقض مدنى ٢٤ مارس ١٩٦١ محاماه ٤١ ص ٤٧٥ - ونقض مدنى ٤ نوفمبر
١٩٥٤ محاماه ٣٥ ص ١٨٢٢) وتوضيات انتهاء العقد ، واما الباعث على
ادماجها في الاجر الاصلى فهو صفتها المؤقتة » .

(شرح قانون العمل الجزء الاول طبعة ١٩٦٣ ص ٣٠١) .

ومما يميز ارتباط هذه العلاوة (أو الاعانة) بالاجر الاساسي ، وانها جزء لا يتجزأ منه (وأن ظهرت منفصلة عنه) ما نصت عليه الفقرة (٦) من القواعد بمنح هذه الاعانة ، من أن :

« تستهلك اعانة غلاء المعيشة مما حصل أو يحصل عليه العامل بعد أول ديسمبر ١٩٧٤ من علاوات دورية أو علاوات ترقية أو أية تسويات تقترب عليها زيادة في المرتب الاساسي » .

وبذلك تنسم هذه العلاوة (أو الاعانة) بانها مؤقتة تنوب وتلاشي تدريجيا في الاصل (المرتب الاساسي) نتيجة أية زيادة تطرا على هذا المرتب(١) .

٢ - يتضمن البند (٦) من المجموعة (١) - اجورا نقدية وبدلات ، كلا من انواع الرواتب والبدلات . واقتراح اعتبار هذه الاعانة من انواع الرواتب والبدلات المختلفة ، لا يعنى - بالضرورة اعتبارها من قبيل البدلات التي ترى وزارة المالية اختلاف طبيعتها عن غلاء المعيشة ، اذ يمكن القول انها من قبيل الرواتب وليس البدلات .

٤ - إن « المنحة » التي تصرف لمائلة العامل المتوفي (صافي مرتب ٣ أشهر بما فيها شهر الوفاة) يخصم بها على « الاجور النقدية » رغم انه يمكن القول بانها ليست مقابل عمل بصفة مباشرة .

وعلى ضوء ما تقدم فقد افترضنا أن تعتبر « اعانة غلاء المعيشة » عنصرا من عناصر « الاجسور النقدية » كنوع متفرع مما اسميناه « اعانات اجتماعية » .

(١) ظلت قواعد اعانة غلاء المعيشة (السابق تقريرها بالاوامر العسكرية) قائمة وسارية المفعول في ظل القرارات الخاصة بنظام العاملين ، الى أن ألغى العمل بها بصدور القرار الجمهوري رقم ٣٥٤٤٦ لسنة ١٩٦٢ باصدار نظام العاملين بالشركات التابعة للمؤسسات العامة ، وبموجب هذا القرار احتفظ المعينون قبل العمل بذلك القانون بما كانوا يتقاضونه كاعانة غلاء معيشة بصفة شخصية حيث اضيفت لمرتباتهم الأصلية عند تسوية حالاتهم وفقا لأحكام ذلك القانون .

المزايا العينية :

يمكن تعريف المزايا العينية بأنها الامتيازات الاضافية التي يتمتع بها العامل دون أن يقابلها عمل بصفة مباشرة ، والتي تقدم اليه في صورة عينية (سلع أو خدمات) وذلك بدون مقابل أو بمقابل رمزي ، ولا تستلزمها طبيعة وحاجة العمل .

ويجب أن تتوفر الشروط التالية فيما يعتبر ميزة عينية :

١ - أن تقدم الميزة في صورة عينية ، فإذا اتخلت تلك الميزة صورة نقدية اعتبرت من المزايا النقدية أى من عناصر « الأجور النقدية » - بدلات .

٢ - أن تقدم للعامل بسبب علاقة العمل التي تربطه بصاحب العمل ، فإذا منح هذا الامتياز العيني لغير الماملين بالوحدة خرج عن مفهوم الامتياز العيني .

٣ - الاثابة ، بمعنى تقرير فائدة شخصية أو منفعة خاصة للعامل فإذا كانت مقتضيات عمله تستلزم حصوله عليها لمواجهة النفقات التي تصرف في شئون مهام الوظيفة والفائدة لرب العمل وفي حدود هذه النفقات دون أن يعود عليه منفعة خاصة فقدت صفة المزية العينية .

٤ - أن تتسم بصفة الدورية أو الاستمرار ، وإن تكون ظاهرة في عقود الاعمال أو لوائح العمل أو جرى العرف على منحها .

٥ - أن تتحمل الوحدة بسببها باعيا مالية ، سواء كانت هذه الاعباء في صورة نفقات مباشرة أو في صورة التنازل عن نوع من أنواع الموارد .

٦ - أن تقدم للعامل مجانا ، سواء مجانية كاملة أو جزئية بمعنى أن يساهم فيها العامل بمقابل رمزي .

٧ - ألا تستلزمها طبيعة وحاجة العمل ، أما إذا ارتبطت بطبيعة النشاط الانتاجي ، فانها تخرج عن مفهوم الاجور العينية .

ومن أمثلة ما يخرج عن مفهوم الاجور أو المزايا العينية .

- تكلفة التغذية التي تقسم للعاملين تعويضاً لهم عن الاضرار الصحية التي يتعرضون لها نتيجة طبيعة العمل .

- تكلفة نقل العاملين من أماكن التجمع الى مراكز العمل خارج المدن .

- تكلفة الملابس التي يتحتم على العاملين ارتداؤها بسبب طبيعة العمل وطبقاً للوائح الداخلية (فيما عدا الملابس التي تصرف للعاملين لمجرد توحيد الزي أو كمعونة) .

وتثبت تلك التكاليف - سواء تمت في صورة عينية أو منح العاملين عوضاً عنها بدلات نقدية - كمستلزمات سلعية أو خدمية حسب الأحوال .

ويلاحظ أن قوانين العاملين (سواء العاملين المدنيين بالدولة أو العاملين بالقطاع العام) لم تنص على ما يستحقه العامل من مزايا عينية ، ولكن تكفل قانون العمل (قانون ٩١ لسنة ١٩٥٩) بتعويضها في موارد متفرقة .

وقد يتضمن التقسيم المقترح للمزايا العينية نفس نوعيات المزايا الواردة بتقسيمات النظام بزيادة تكاليف دور الحضانة التي نصت عليها المادة ١٣٩/٢ من قانون العمل والقرار الوزاري رقم ٦٨ لسنة ١٩٦١ بتنفيذ تلك المادة .

والقاعدة العامة أن تتحمل الوحدة بصافي تكلفة الميزة العينية ، ويقصد بصافي تكلفة الميزة ، اجمالي التكلفة مخصوماً منها قيمة ما يتعين مساهمة العاملين به من مقابل رمزي للتمتع بتلك الميزة .

ويلاحظ في هذا الصدد أن بعض نوعيات المزايا قد وردت مسبقة بكلمة صافي بينما جاء البعض الآخر خالياً منها (تكلفة) ، ويرجع سبب ذلك - في اعتقادنا - الى وجود بعض أنواع المزايا المفروض - وفقاً للقانون أو للعرف - ألا يتحمل العامل بمقابل ولو رمزي للتمتع بها .

ومن رأينا أن تعالج المزايا العينية وفقاً لمبدأ موحد مؤداه أن تتحمل الوحدة بصافي تكلفة الميزة سواء تم تعريف نوع الميزة بصافي التكلفة أو بالتكلفة ، إذ كان الواقع العملي هو مساهمة العامل بمقابل رمزي نظير تقسيم الميزة له .

ثانيا - المعالجة المحاسبية للأجور

١ - الأجور النقدية :

القاعدة العامة للمعالجة المحاسبية :

١ - قيد الاستحقاق :

من ح/ ٣١١ - أجور نقدية

(بجملة الأجور النقدية مقسمة وفقا لنوعيات
الأجور النقدية : وظائف دائمة ، رواتب
وبدلات ٠٠٠ الخ)
الى مذكورين

ح/ ٢٦٣٥١ - الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية حساب
جاري (١) (بقيمة حصة العامل في التأمينات
الاجتماعية)

ح/ ٢٦٣٥٣ - مقابل ادخار
(بقيمة حصة العامل في الادخار)

ح/ ٢٦٣٢١ - مصلحة الضرائب - كسب عمل ودفع
ودمغة (بقيمة الضرائب والدمغة المخصومة) (٢) .

ح/ ٢٧٣١ - دائنون ببالح مستقطعة من العاملين
(بقيمة المستقطع من الأجور لصالح الجهات
المختلفة كالتقانات ومحلات الاقمشة وشركات
التأمين والنفقة ، والبنسوك عن السلف التي
تمنحها للعاملين ٠٠٠ الخ) (٣) .

ح/ ١٦٣٢ - سلف العاملين
(بقيمة الاقساط المستردة من السلفة السابق
منحها من الوحدة للعاملين بها) .

ح/ ١٦١٢١ - عملاء

-
- (١) يستخدم - الحساب - الهيئة العامة للتأمين والمعاشات في الوحدات
التي تتعامل مع تلك الهيئة .
(٢) يفضل تقسيم الحساب ٢٦٣٢١ الى حسابين على المستوى التفصيلي
احدهما لضريبة كسب العمل وتوابعها - والآخر للتمنقة .
(٣) يفضل تخصيص حساب مستقل (على المستوى الجزئي) لكل نوعية
من انواع هذه الاستقطاعات .

بقية المستقطع ممدادا لثمن مشتريات من
منتجات أو خدمات الوحدة) .

ح/ ١٧٢ - الارصدة المدينة الاخرى^(١)

(بقية المستقطع مقابل عجز عهدة او مبالغ
أخرى سبق تحميل العامل بقيمتها) .

ح/ ٣١٢ - مزايا عينية

(بقية المستقطع مقابل المزايا العينية)^(٢)

ح/ ٢٧٤١ - اجور مستحقة

(بصافي قيمة الاجور التي يستخرج بها
الشيك) .

٢ - نفيد النقدي (قيد المدفوعات) :

من ح/ ٢٧٤١ - اجور المستحقة

(بصافي قيمة الاجور التي يستخرج بها
الشيك) .

الى ح/ ١٨٢١ - بنك تمويل النشاط الجارى

٢ - المزايا العينية :

تقدم المزايا العينية - كلها او بعضها - اما عن طريق الشراء من الغير،
واما عن طريق ادائها بواسطة اجهزة الوحدة الخاصة .

وفيما يلي كيفية معالجة المزايا العينية في الحالتين السابقتين :

معالجة المزايا العينية في حالة شرائها من الغير :

هناك أكثر من رأى لمعالجة هذه الحالة .

الرأى الاول :

وأساسه توسيط حساب ٢٧٤١ - اجور مستحقة . باعتبار
الحساب الوحيد بكشف المدفوعات (بالموازنة النقدية) الذى يمثل الاجور
المدفوعة للعاملين ، نقدية كانت او عينية - ويرى أصحاب هذا الرأى

(١) يلاحظ اننا استخدمنا الحساب ١٧٢ ، وان كان البعض يرى
استخدام الحساب ١٦٣٢ - سلف العاملين ، الا اننا نميل الى استخدام هذا
الحساب الاخير فهى لا تعتبر سلفا بالمعنى القانونى والطبيعى لسلف العاملين
الذى يمكن ان تمنعها الوحدة للعاملين بها وتسمح بها لواتحها .

(٢) يمكن استخدام الحساب ٢٧٣٣ ارصدة دائنة متنوعة ، كحساب
مرحلى لتجميع حصيلة مساهمة العاملين في المزايا العينية ، على أن يتم
تسويته في فترات دورية مع الحساب ٣١٢ مزايا عينية .

امكانية تقسيم حساب ٢٧٤١ الى حسابين الاول للأجور النقدية
والثاني للمزايا العينية .

ووفقا لهذا الرأي تكون المعالجة كالتالى :

من ح/ ٣١٢ - مزايا عينية
الى ح/ ٢٧٤١ - أجور مستحقة
٢٧٤١٢ - مزايا عينية

من ح/ ٢٧٤١ - أجور مستحقة

٢٧٤١٢ - مزايا عينية

الى ح/ ١٨٢١ - بنك تمويل النشاط الجارى

الرأى الثانى :

وأساسه توسيط حساب ٢٦١ - موردين ، وتكون المعالجة كالتالى :

من ح/ ٣١٢ - مزايا عينية
الى ح/ ٢٢٦١ - موردين

من ح/ ٢٦١ - موردين

الى ح/ ١٨٢١ - بنك تمويل النشاط الجارى

ويستند أصحاب هذا الرأى الى ما يلى :

ان الحساب ٢٧٤١ يمثل حركة الاجور المصروفة فعلا من الوحدة
للمعاملين مباشرة بمعنى أن يقتصر استخدامه على « الأجور النقدية »
المستحقة للمعاملين .

(ب) ان المزايا العينية المشتراة من الغير تتمثل في سلع وخدمات
يتعين اثباتها بتوسيط الحسابات الشخصية وذلك حتى يمكن حصر حركة
التعامل مع مورديها والتعرف على حجم هذا التعامل معهم ، فضلا عن التعرف
على صيد كل منهم في أى وقت .

الرأى الثالث :

وأساسه عدم التفرقة في المعالجة بين حالتى شراء الميزة العينية
من الغير ، او تقديمها بمعرفة أجهزة الوحدة ، بمعنى أن تعالج المزايا في حالة
شرائها من الغير نفس المعالجة التى سنعرضها فيما يلى عن تقديم الميزة
العينية بمعرفة أجهزة الوحدة .

ونحن نفضل هذا الرأى الثالث .

معالجة المزايا العينية في حالة تقديمها بواسطة أجهزة الوحدة :

تم المعالجة في هذه الحالة وفقا للقواعد التالية :

١ - توجه النفقة (المصروف) وفقا لطبيعتها أو نوعيتها ، بمعنى أن تثبت أجور العاملين المخصصين لهذه المزايا كأجور وتثبت المستلزمات (سلعية كانت أو خدمية) المقسمة للعاملين ضمن عناصر المزايا ، كمستلزمات سلعية ومستلزمات خدمية وكذا الحال بالنسبة للمصروفات التحويلية الجارية .

٢ - يتم حصر ما يتعلق بالمزايا من عناصر الاستخدامات الجارية عن طريق التحليل بمراقبات مراكز التكلفة حيث تفرد مراكز فرعية لنوعيات المزايا داخل مراقبة الخدمات الانتاجية وفقا للنموذج رقم (١) .

٣ - وفي نهاية كل شهر (أو كل فترة) يعد كشف إجمالي تكلفة المزايا العينية وفقا للنموذج رقم (٢) .

٤ - ويجرى القيد التالي من واقع إجمالي الكشف المذكور (١)
من حـ/٣١٢ - مزايا عينية

الى مذكورين

حـ/٣١١ - أجور نقدية

حـ/٣١٣ - تأمينات اجتماعية

(بقيمة الاجور النقدية والتأمينات الاجتماعية
للعاملين بالمراكز المختصة بتقديم المزايا
للعاملين) .

حـ/٣٢ - مستلزمات سلعية

(١) يلاحظ أن النظام - بهذه المعالجة وفي الخطوة الثالثة على وجهه التحديد - قد خرج عن قاعدة تبويب المعاملات الاقتصادية طبقا لموضوعها أو نوعيتها وقد سبق أن أشرنا الى ذلك (في الفصل الثامن) وأوضحنا أنه لم يكن يستهدف من ذلك سوى التوصل الى تكلفة هذه الخدمات أو المزايا ، وهو في سبيل تحقيق هذا الغرض قد أدخل بالتقسيم الموضوعي للأجور والمستلزمات وغيرها من عناصر الاستخدامات ، إذ لم تعد حسابات تلك الاستخدامات تمثل حقيقتها .

ومن الطبيعي - بعد القيد السابق - أن يعاد تحميل إجمالي تكلفة المزايا على مراقبات مراكز التكلفة .

نمبر ذیل رقم (۱)

التعويض على مر اجابات من اكثر التكليفه

(نوع المصرف) (أجور / مستلزمات) ٠٠٠٠ البيع

[illegible]

اجمالي تكلفة المزايا العمالية
سنة
عن شهر

نموذج رقم (١)

توزيع عناصر التكلفة على نوعيات المزايا						رقم الحساب
الخصم	عدييات تقانية ربانية	علاج	نقل	ملابس	أضحية	
						إجمالي
						اسم الحساب
						أجور نقدية
						تأمينات اجتماعية
						مستلزمات سلفية
						الخصم....
						٣١١
						٣١٣
						٣٣٢
						٠٠٠

ح/٣٣ - مستلزمات خدمية

ح/٣٥٢ - الإهلاك

ح/٣٥٣ - إيجارات

(بقيمة المستلزمات السلعية والخدمية المستخدمة بمركز تقديم المزايا ، وكذا اهلاك الاصول التي تساهم أو تستخدم في تقديم هذه المزايا ، وإيجارات الأماكن المعتبرة من المزايا أو التي يتم فيها اعداد هذه المزايا) .

٣- التأمينات الاجتماعية والصحية :

تشمل التأمينات الاجتماعية والصحية كلاً من :

(أ) حصة الوحدة في هذه التأمينات .

(ب) فروق مكافآت ترك الخدمة التي تتحملها الوحدة .

وفيما يلي المعالجة المحاسبية لكل منها :

(أ) حصة الوحدة في التأمينات الاجتماعية :

قييد الاستحقاق

من ح/٣١٣ - مساهمة الدولة /، الوحدة في

التأمين والمعاشات والتأمين

الصحي

- صناديق التأمين والمعاشات

- التأمينات الاجتماعية

- إلتأمين،الصحي

الى مذكورين

ح/٣٦٣٥١ - الهيئة العامة للتأمينات

الاجتماعية - حساب جاري

ح/٣٦٣٧ - الهيئة العامة للتأمين

والمعاشات (١)

ح/٣٦٣٩ - هيئات تأمينية أخرى

٣٦٣٩١ - هيئة التأمين الصحي (١)

من مذكورين :

ح/٣٦٣٥١ - الهيئة العامة للتأمينات

الاجتماعية

قييد السداد

(١) مضافة بقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١ لسنة ١٩٦٧

(٢) مضافة بقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ٦ لسنة ١٩٦٩

ح/٢٦٣٧ - الهيئة العامة للتأمين والمعاشات
ح/٢٦٣٩١ - هيئة التأمين الصحي
الى ح/١٨٢١ - بنك تمويل النشاط
الجارى

(ب) فرق مكافآت ترك الخدمة :

في نهاية كل فترة مالية يتم حساب ما يستحق للعاملين^(١) بالوحدة من
(فروق) مكافآت ترك الخدمة على أساس آخر مرتب لهم في ديسمبر
من كل عام ، ويتم تحميل الفترة المالية بقيمة هذه الفروق بالقيد التالي :

قيد الفروق المحتسبة سنويا

من ح/٣١٢ - مساهمة الوحدة في التأمين والمعاشات والتأمين
الصحي - فروق مكافآت ترك الخدمة .

الى ح/٢٦٣٥٢ - الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية - مقابل
مكافآت ترك الخدمة .

ويلاحظ أن المكافآت وفروقاتها تسدد للعامل عند انتهاء مدة خدمته
نهائيا ، وتقوم الوحدة في هذه الحالة بسداد قيمة المكافآت لهيئة التأمينات
الاجتماعية وليس للعامل حيث تتولى الهيئة صرفها بمعرفتها له .

وبالتالي يثبت قيمة السداد للهيئة عند خروج العامل من الخدمة
بالقيد التالي :

سداد قيمة المكافأة وفروقاتها للهيئة :

من ح/٢٦٣٥٢ - الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية -
مقابل مكافآت ترك الخدمة .

الى ح/١٨٢١ - بنك تمويل النشاط الجارى

(١) تحسب هذه الفروق للعاملين بالوحدة الذين بدأت خدمتهم بها
قبل ٦١/١٢/٣١ حيث تحسب لهم مكافأة ترك الخدمة وفقا لما تقضي به
المادة ٦٣ من قانون العمل رقم ٩١ لسنة ١٩٥٩ عن مدة خدمتهم حتى
١٩٦١/١٢/٣١ وتتغير قيمة هذه المكافأة بتغير المرتب (زيادته تنسيجا
العلاوات والترقيات) وتحسب قيمة التغيرات في قيمة المكافأة (الفروق) سنويا
حتى خروج العامل من الخدمة .

ثالثاً - أهم الحالات والمشاكل

١ - نوعيات خاصة من الاستقطاعات بكشوف المرتبات :

(١) استقطاعات مقابل إجازات مرضية أو إجازات بدون مرتب :

• هناك رايان في معالجة هذا النوع من الاستقطاعات :

الراى الأول :

يجعل حساب ٣١١ - أجور نقدية أولا مدينا بجملة الأجور ثم دائنا بالمستقطع منها نظير هذه الإجازات • وحجة اصحاب هذا الراى هى سهولة استخراج أية بيانات عن جملة الاجور وعن قيمة هذا النوع من الاستقطاعات عند الحاجة اليها •

ولكن يعاب على هذا الراى أن قيمة هذه الاستقطاعات ليست عبئا على العمالية الانتاجية ومن ثم لا تمثل عنصرا من عناصر استخدامها •

الراى الثانى :

يجعل حساب ٣١١ بصافي الاجور بعد خصم مقابل الاجازات دون ظهورها بشكل مستقل في الحسابات •

ونحن نميل لهذا الراى ، سيما وانه يمكن تحقيق ما يهدف اليه الراى الاول وذلك عن طريق تخصيص خانة بيانية منفصلة في سجلات الأجور لاحصاء هذه الاستقطاعات بعيدا عن القيود الدفترية (١) •

(ب) استرداد أجور سبق صرفها بالزيادة بطريق خطأ :

قد يحدث ان يصرف الى بعض العاملين مبالغ لا يستحقونها بسبب خطأ وقع في حساب أجورهم • وتختلف معالجة هذا الخطأ كما يلى :

إذا تم التصحيح خلال السنة المالية
التي تم فيها الصرف :

حـ/ ٢٧٤١ - أجور مستحقة (صافي المنصرف
بالزيادة)

حـ/ ٢٦٣٢١١ - مصلحة الضرائب (الضرائب
على المنصرف بالزيادة)

الى حـ/ ٣١١ - أجور نقدية (اجمالى
المنصرف بالزيادة)

الغاء ما تم
تحميله
على الأجور
بالزيادة

(١) يمكن للوحدة أن تراعى في تصميم نموذج كشوف المرتبات تخصيص خانة لمثل هذا النوع من الاستقطاعات قبل مجموعة المستحق صرفه أى قبل منطقة الاستقطاعات •

من ح/ ١٨٢١ - بنك تمويل النشاط الجارى
الى ح/ ٢٧٤١ - اجور مستحقة (صافي
المنصرف بالزيادة)

وبثبت عذرين القيد من طريق الاستبعاد
من القيود الاصلية اى باللون الاحمر في نفس
الجانب السابق القيد به .

من ح/ ١٧٢ - ارصدة مدينة (باسم العامل
او العاملين المنصرف اليهم
بالزيادة)
الى ح/ ١٨٢١ - بنك تمويل النشاط
الجارى

يظهر الاسترداد (على اقساط او دفعة
واحدة) بكشف للرتبات ضمن الاستقطاعات
ويقيد بالحساب ١٧٢ .

اما اذا تم التصحيح خلال سنة مالية لاحقة
للسنة التي تم فيها الصرف ، فيجرى القيد
التالى :

من مذكورين
ح/ ١٧٢ - ارصدة مدينة - بصافي المنصرف
بالزيادة
ح/ ٢٦٣٢١١ - مصلحة الضرائب - بقيمة
الضرائب على المنصرف بالزيادة
الى ح/ ٤٤٤ - ايرادات سنوات سابقة

(ج) المخصص مقابل الميزة العينية :
يعتبر ما يحصل من العاملين مقابل تمتعهم بالميزة العينية من قبيل
التخفيض لتكلفة الميزة حيث تتحمل الوحدة بصافي التكلفة وبالتالي تثبت
الاقساط التى تستقطع بكشوف المرتبات ضمن منطقة الاستقطاعات
كالتالى :

من ح/
الى مذكورين
.....
.....
.....
ح/ ٣١٢ مزايا عينية
(نوع)

(م ٢٤ - النظام المحاسبى)

اثبات قيد التصحيح

اثبات الاسترداد

وهناك رأى آخر في المعالجة (ونحن نميل إليه) وهو أن تتم هذه المعالجة على مرحلتين :

الاولى : اثبات قيمة المستقطع بالحساب ٢٧٣٣ - ارصدة دائنة متنوعة ويفرد لها حساب جزئي مستقل في هذا الحساب باسم المحصل من العاملين مقابل المزايا العينية .
الثانية : يتم تسوية اجمالي ما يتم استقطاعه (شهريا أو كل ثلاثة شهور مثلا) بالقييد :

من حـ/ ٢٧٣٣ - ارصدة دائنة متنوعة
حـ/ ٢٧٣٣١ - المحصل من العاملين مقابل المزايا العينية
الى حـ/ ٣١٢ مزايا عينية
(ميزة)

ومن الواضح أن كلا الطريقتين في المعالجة تنتهي الى تخفيض تكلفة الميزة بقيمة ما يتم تحميل العاملين به ، الا أن الطريقة الثانية التي اشرنا اليها تتميز بأنها جعلت من الحساب ٢٧٣٣ منطقة تجميع ورقابة على ما يتعامله العاملون من مقابل .

٢ - ما يصرف لعائلة العامل المتوفي :

إذا توفي العامل وهو في الخدمة يصرف لعائلته ما يأتي :
(أ) مرتب شهرين لمواجهة نفقات الجنازة ، بحد أدنى خمسون جنيها . ويعالج هذا المبلغ كمستلزمات خدمية متنوعة (مصروفات دفن) .
(ب) مرتب العامل عن الشهر الذي توفي فيه (حتى تاريخ الوفاة) ، بالإضافة الى مرتب الثلاثة اشهر التالية لشهر الوفاة (أ) .
وتعالج هذه المبالغ كاهانة اجتماعية - وهي احد انواع الرواتب والبدلات التي يشملها حساب ٣١١ - أجور نقدية .

٣ - مرتجع الاجور :

جرت العادة أنه بعد فترة معينة (تحددها اللائحة المالية للوحدة) يتم توريد ما لم يصرف لبعض العاملين من الاجور (بسبب تغيبهم مثلا) وتعلو قيمة هذه الاجور لحسابهم لحين إعادة صرفها لهم بموجب طلب يقدم منهم بعد عودتهم .

(١) يراعى ما ينص به القانون رقم ١ لسنة ١٩٦٢ في هذا الشأن - وكذا القرارات الوزارية المنظمة له بشأن كيفية حساب صافي ما يصرف لعائلة المتوفي والمستحق لهذا الصافي .

وتثبت عملية التوريد بالقييد التالي .

من ح/ ١٨١ - نقدية بالصندوق

الى ح/ ٢٧٣٣ - ارصدة دائنة متنوعة

ح/ ٠٠٠ امانات للمسلمين

ثم يجرى قيد عكسي عند اعادة صرف الاجور

وقد تمت المعالجة في هذه الحالة بتوسيط ح/ ٢٧٣٣ ارصدة دائنة متنوعة بدلا من ح/ ٢٧٤١ - اجور مستحقة^(١) على اساس ان عملية اوتجاج الاجور عملية داخلية مؤقتة .

٤ - تحمل الوحدة بقيمة ضريبة كسب العمل على الاجور :

قد تتحمل الوحدة بقيمة كسب العمل على الاجور كما في بعض حالات مكافآت الخبراء الاجانب او في حالة مكافآت الابتكار والترشييد والتميز في الاداء .

ويعتبر ما تتحمله الوحدة من ضريبة كسب العمل في هذه الحالة من قبيل الزيادة في الاجور النقدية وتعالج على هذا الاساس ، على ان يكون الحساب الوسيط فيها هو حساب مصلحة الضرائب اى يثبت بالقييد :

من ح/ ٣١١ - اجور نقدية

الى ح/ ٢٦٣٣١١ - مصلحة الضرائب

ولا يتعارض ذلك مع مقتضيات الموازنة النقدية

٥ - الاجور المدفوعة مقدما :

قد تدفع الوحدة اجر العاملين بها مقدما - بسبب سفر احدهم الى الخارج مثلا - لفترة تنتهي بعد السنة المالية .

وكقاعدة عامة يتم توسيط الحساب رقم ٢٧٤١ - اجور مستحقة بالنسبة لما يدفع للعامل ويظهر لهذا الحساب رصيد مدين - شاذ - بالميزانية بقيمة ما يتعلق من اجور تخص السنة المالية اللاحقة .

٦ - مرتبات المجندين وتأميناتهم الاجتماعية :

(١) في فترة الالتزام :

تقضي القواعد المعمول بها حاليا^(٢) بان تحسب التكاليف لجميع المجندين من الوحدة - وذلك على اساس المرتب مضافا اليه كافة الوقورات

(١) كتاب دورى وزارة الخزانة رقم ٥٧ لسنة ١٩٧١ الصادر في ١٩٧١/٦/٣٦
الادارة العامة للحسابات المركزية - ملف رقم ٦٢٢
١٠/٢/١٤

(٢) انظر رد اللجنة الفنية الدائمة على الاستفسار رقم (٦) بالمشور
رقم (٤) لسنة ١٩٦٨

المرتبة على تجميد الدرجات والتي تشمل اية مرتبات وبدلات ثابتة وما في حكمها بما في ذلك حصة الحكومة أو الهيئة أو الوحدة الاقتصادية التابعة للمؤسسة في التأمين والمعاش .

وتسدد هذه المبالغ للبنك المركزي - الحساب المختص بهذه المبالغ ويتم معالجته كالآتي :

- بالنسبة للمرتبات والبدلات تعالج « كاجور نقدية » وفقا للنوعيات المتفرعة من الحساب ٣١١

- اما بالنسبة لحصة الوحدة في التأمينات الاجتماعية والمعاشات فيختلف الرأي في شأن معالجتها .

الرأي الأول :

يرى أن تعالج هذه الحصة « كاجور نقدية » على أن يفرد لها نوعية مستقلة ضمن الرواتب والبدلات باسم (اعباء مجندين) مثلا .

وحجة اصحاب هذا الرأي فيما يذهبون اليه ، هي أن قوائم التأمينات الاجتماعية والمعاشات تعفى العامل وصاحب العمل من أداء حصتهم في التأمينات الاجتماعية وبالتالي فإن ما يسدد لوزارة المالية لا يسدد باعتباره حصة في التأمينات الاجتماعية وإنما باعتباره وفرا تحقق لدى الوحدة بسبب تجنيد العامل ، يسهم في صرف إعانات وتعويض المجندين ٠٠٠ الخ . ويضيفون انه يترتب على المعالجة التي يرونها أن يعبر « الحساب ٣١٣ - المساهمة في التأمينات الاجتماعية والمعاشات » عن الانسقاط المستحقة فعلا لهيئة التأمينات الاجتماعية أو هيئة التأمين والمعاشات .

الرأي الثاني :

يرى المحافظة على طبيعة أو نوعية هذا النوع من النفقة ، أي معالجتها بتحميلها على الحساب ٣١٣ الذي يتم تقسيمه كالآتي :

ح/٣١٣ - مساهمة الوحدة في التأمين والمعاشات :

- نصيب الوحدة عن عاملين غير مجندين :

★ صناديق التأمين والمعاشات .

★ التأمينات الاجتماعية .

★ التأمين الصحي .

- نصيب الوحدة عن عاملين مجندين .

★ صناديق التأمين والمعاشات .

• التأمينات الاجتماعية *

• التأمين الصحي *

– فروق مكافآت ترك الخدمة •

وبذلك يكون قد تم التغلب على المشكلة التي آثارها اصحاب الراى الاول ، كما ان هذه الطريقة في المعالجة من شأنها تجميع نصيب الوحدة في التأمينات في منطقة واحدة بدلا من بعثرتها بين اكثر من حساب وهو امر له اكثر من فائدة • ونحن نميل الى الاخذ بالراى الثانى •

(ب) المجندون والمستبقون أو المستدعون للاحتياط •

تصرف أجورهم وبدلاتهم اليهم مباشرة من الوحدة بدلا من سداد ما يعادلها لوزارة المالية •

وتعالج استحقاقات هؤلاء المجندين المعالجة المادية للاجور بمختلف حساباتها ونوعياتها •

٧ – صرف قيمة الميزة العينية نقدا :

اذا تغيرت الصورة العينية للميزة ، وصرف للعامل ما يعادل قيمتها نقدا ، فيعالج ما يصرف بهذه الصورة الاخيرة (نقدا) كاجور نقدية ، رواتب وبدلات :

٨ – المعونة المالية :

تؤدى الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية الى العامل خلال فترة تخلفه عن العمل بسبب المرض أو اصابة العمل ، معونة تعادل اجره كاملا أو بنسبة منه طبقا لما يقضي به القانون •

وتتولى الوحدة سداد هذه المبالغ للعامل نيابة عن الهيئة لحين تحصيلها منها (ويفضل في هذه الحالة ان يتم الصرف بموجب كشوف مستقلة عن الكشوف الاصلية للاجور) •

وهناك خلاف في الراى بشأن معالجة هذه المعونة • فالبعض يصرى قيدها على حساب الاجور النقدية (ح/ ٣١١) • على ان يستبعد ما يتم تحصيله من الحساب المشار اليه •

ويعاب على هذه الطريقة انها تحسّل الاستخدامات الجارية – حساب الاجور – باعباء غير حقيقية لا تلتزم بها الوحدة ، خاصة اذا تم تحصيل قيمة المعونة من الهيئة في سنة مالية لاحقة للسنة المالية التى تم

فيها الصرف للعامل . هذا الى جانب صعوبة مديونية هيئة التأمينات بما
يجب أن تتحمله من هذه المعونات .

وقد كان من رأينا^(١) أن تقيد القية على حساب مدين للهيئة على أن
يتم انشاء هذا الحساب ضمن الارصدة المدينة الاخرى ح/ ١٧٢ - ، وذلك
حتى يقتصر ما يقيد في ح/ ٢٦٣٥ - على ما يستقطع لحساب الهيئة من
اشتراكات وما يسند لها من هذه الاشتراكات . وكان مما يعزز ما ذهبنا
اليه من الرأي هو عدم جواز المقاصة (آنثذ) بين ما كان مستحقا للهيئة وبين
ما يستحق عليها للوحدة .

الا بعد ان اجازت وزارة المالية^(٢) اجراء تلك المقاصة فانه يمكن
أن تتم المعالجة كالآتي^(٣) :

ينشأ حساب مستقل (على المستوى الجزئي يتفرع من الحساب
٢٦٣٥ - الهيئة الصامة للتأمينات الاجتماعية وليكن برقم ٢٦٣٥٤ ويمكن أن
يسمى (مستحقات على حساب هيئة التأمينات الاجتماعية) ويمكن أن يتفرع
عن هذا الحساب المقترح حسابات اخرى على المستوى التحليلي ليختص كل
حساب بطبيعة محددة من هذه المستحقات منها المعونة المالية ، ماضيات
تحت التسوية - للاشهر الاولى لوفاء العامل ، رد اقساط ادخار
..... إلخ .

- يجل الحساب المقترح مدينا بما للعاملين على حساب الهيئة
ويجعل دائنا بما يتم تحصيله من هذه المبالغ أو بما يتم الاتفاق على اجراء
المقاصة بقيمته .

- يراعى (عند اعداد الميزانية) ان يظهر رصيد الحساب كرميد
مدين (شاذ) بالميزانية ما لم يكن قد تم تحصيله أو تسويته قبل
نهاية العام .

(١) الطبعة الثانية من هذا المؤلف صحيفة رقم ٣٥١

(٢) قرار وزارة الخزانة رقم ٤ لسنة ١٩٧٢ - نشر في الوقائع المصرية
العدد ٣٣١ في ١٩٧٢/٩/٢٥ ليعمل به اعتبارا من اول يوليو ١٩٧٢

(٣) تتفق هذه المعالجة مع توجيه اللجنة الفنية للنظام في ردها على
الاستفسار رقم ٢٢ بالمرفق رقم ٣ بالمشور التفسيري رقم (١) لسنة ١٩٦٨

ولا خلاف على تحميل هذا الحساب بقيمة ما تتحمله الوحدة من مصروفات تشغيل لدى الغير عن « انتاج غير تام » او « انتاج تام » .

اما اذا تعلقت هذه المصروفات « بالمخزون من المستلزمات السلعية » او « المشتريات بفرض البيع » ، بحيث لم تغير العملية التي اجريت عليها من طبيعتها كمستلزمات او مشتريات بفرض البيع ، ففي هذه الحالة تعالى هذه المصروفات على تكلفة المخزون او المشتريات بفرض البيع ، ولا تظهر مستقلة كعنصر من عناصر المستلزمات الخدمية .

ويقصد « بمقاولي الباطن » مقاولو الاعمال والخدمات الذين يتولون بتكليف من الوحدة تنفيذ اعمال او خدمات معينة مسند تنفيذها اصلا لها ، وتمثل التكلفة في قيمة المستخلصات (او الفواتير) التي يقسمها مقاولو الباطن . ويكثر استخدام هذا الحساب عادة في وحدات قطاع المقاولات .

خدمات ابحاث وتجارب

ويتحمل في ما تدفعه الوحدة للغير نظير ما يقوم به من ابحاث وتجارب تتعلق اساسا بنشاط مشروعات قائمة او بمنتجات جاري انتاجها فعلا .

اما اذا تعلقت الابحاث والتجارب بمشروع استثماري جسيدي او بمنتج جديد ، حمل بها حساب المشروعات تحت التنفيذ (نفقات ايرادية مؤجلة) :

حـ/ ١٢١٨٢ - تجارب بدء التشغيل

حـ/ ١٢١٨٣ - ابحاث

واذا اعتبرت تكاليف خدمات الابحاث والتجارب ، عنصرا اساسيا وضروريا لاتمام شراء المستلزمات والمشتريات بفرض البيع لتقرير قبولها او رفضها ، فتمتبر هذه التكاليف جزءا من تكلفة المخزون والمشتريات بفرض البيع .

نشر واعلان ومصروفات طبع ودعاية واستقبال

يتفرع عن هذا الحساب بالدليل المحاسبي الحسابات الفرعية التالية :

حـ/ ٣٣٤١ - نشر وطبع

حـ/ ٣٣٤٢ - دعاية واعلان

حـ/ ٣٣٤٣ - علاقات عامة واستقبال

ويقصد بالنشر كافة النفقات المتعلقة بشراء حقوق المؤلفين ، مكافآت التأليف ، إصدار الكتب والمجلات والنشرات ، وغيرها . كما يشمل الطبع اجمالي الفواتير المقدمة من الجهات التي تتولى الطباعة . اما اذا قامت الوحدة بشراء الورق ثم سلمته للجهة التي تقوم بالطبع فتعالج قيمة السورق كمستلزمات ملعية واتعاب الطباعة كمستلزمات خدمية .

هذا ويلاحظ ان النظام جمع بين الدعاية والاعلان ، فالدعاية لا تعتبر نوعا من انواع النفقات - بعكس الاعلان - بل وجها من اوجه استخدامها او مركزا من مراكز التكلفة الفرعية ، وهي تتم بمختلف الطرق والوسائل منها الاعلان . وعلى ذلك قد يكون الاعلان للدعاية وقد لا يكون . فالاعلان للدعاية يهدف الى التبريف بالوحدة وبما تنتجسه من سلع او تؤديه من خدمات بغرض تصريف منتجاتها او نمو نشاطها او بغرض تثبيت اقدامها في السوق امام المنافسين . وقد يكون الاعلان لاغراض اخرى كالاعلان عن فتح باب القيد في سجل الموردين ، عن المناقصات والمزايدات ، عن طلب مشغل وطائف خالية ، عن تغيير عنوان او تليفون الوحدة او لغيرها من الاغراض .

ولسنا في حاجة الى القول انه اذا ارتبط الاعلان بقيام او تأسيس الوحدة او بمنتج جديد ، ففي هذه الحالة يعالج كنفقات ايرادية مؤجلة حـ/ ١١٨٦ - حملة اعلانية .

وتأسيسا على ما تقدم فاننا نقترح تقسيم الحساب ٣٣٤ كالآتي :

حـ/ ٣٣٤١ - نشر وطبع

٣٣٤١١ - نشر (١)

نفقات النشر

شراء حقوق المؤلفين

تشجيع التأليف والمؤلفين

نفقات إصدار كتب ومجلات ونشرات ثقافية

(١) تستخدم هذه النوعيات في الوحدات التي تمارس نشاط النشر والتوزيع .

٣٣٤٢١ - طبع

ح/٣٣٤٢ - اعلان

٣٣٤٢١ - للدعاية

بالجرائد والمجلات

بالكتب والنشرات

بالاذاعة والتليفزيون والسينما

ملصقات

بالجرائد والمجلات

بالكتب والنشرات

٣٣٤٢٢ - لاغراض اخرى

بالاذاعة والتليفزيون والسينما

ملصقات

ح/٣٣٤٣ - علاقات عامة واستقبال

٣٣٤٣١ - نفقات العلاقات العامة •

٣٣٤٣٢ - نفقات استقبال وزيارات •

نقل وانتقالات عامة ومواصلات :

ويتفرع عن هذا الحساب الحسابات التالية :

نقل وانتقالات عامة :

ويشمل نقل المهمات ، وانتقالات العاملين وغير العاملين بما في ذلك قسمة تذكار السفر في المهمات الرسمية ، واشتراكات السفر والانتقالات التي تصرف للعاملين الذين تقتضي طبيعة عملهم كثرة الانتقال •

ومن الطبيعي ألا يتحمل هذا الحساب بتكلفة نقل المشتريات أو البضائع بغرض البيع وكذا نقل للمبيعات أو الاصول الثابتة •

بدلات الانتقال :

يقصد بها بدل الانتقال النقدي الثابت الذي يصرف لبعض العاملين الذين تستدعي وظائفهم التنقل المستمر ، ويقرر هذا البديل على ضوء متوسط مصاريف الانتقال الفعلية التي يتكبدها العامل في تنقلاته بمناسبة أداء عمله • ولا يتضمن هذا الحساب بدل الانتقال النقدي الثابت نظير عدم تخصيص سيارة ركوب من الوحدة والمدرج ضمن الرواتب والبدلات بالاجور النقدية •

تليفون :

ويشمل قيمة الاشتراكات السنوية ، وقيمة المكالمات الزائدة والمخبرات الخارجية .

ويفضل تخصيص حسابات جزئية مستقلة لكل نوعية من هذه النوعيات لأغراض الرقابة .

أما إذا اشتملت فواتير التليفون على رسوم دفعة أو أجرة تصليحات أو توصيلات ، فنرى أن يحمل كل مبلغ منهما على نوع الاستخدام المختص .

تلفراف :

يشمل قيمة البرقيات الداخلية والخارجية ، التي تتم عن طريق المكاتب المختصة .

بريد :

ويشمل قيمة المستهلك من طوابع البريد في المراسلات الداخلية والخارجية والطرود وما شابهها ، ويمكن لأغراض الرقابة وغيرها تخصيص حساب مستقل لكل نوعية .

وفي حالة استخدام آلة طوابع البريد ، تعتبر المبالغ المدفوعة لهيئة البريد مقابل ملء الآلة بمثابة ثمن شراء الطوابع .

أما بالنسبة للاشتراك في صندوق البريد ، فإننا نرى اعتباره من قبيل « المستلزمات الخدمية المتنوعة » .

تيسر :

وقد بطل استخدام هذا الجهاز في ارسال واستقبال البرقيات .

ونظرا لانتشار التلكس في هذا المجال فإننا نرى تخصيص حساب مستقل له .

تأجير معدات ووسائل نقل :

ويشمل هذا الحساب :

• تأجير آلات حاسبة .

بما في ذلك الكمبيوتر ومختلف أنواع الآلات الحاسبة ، والإحصائية

• تأجير آلات .

• تأجير خيام وكراسي .

• تأجير وسائل نقل .

ويلاحظ انه في حالة عدم امتلاك الوحدة لوسائل نقل (افراد او بضائع) خاصة بها قد تلجأ الى استئجار هذه الوسائل من الغير ، ويمكن ان يتسم هذا التأجير بأكثر من صورة :

١ - أن تشمل قيمة التأجير المتفق عليها أجر السائق ، وما تحتاجه وسيلة الانتقال من مواد بترولية وتزييت وتشحيم وإصلاح .. الخ دون النظر الى التكاليف الفعلية لهذه النوعيات ، وفي هذه الحالة تعتبر القيمة الاجمالية التي تسدد لصاحب وسيلة النقل مستلزمات خدمية ، تأجير وسائل نقل .

٢ - أن تقتصر القيمة المحددة بالعقد ، على مجرد استخدام الوسيلة مع تحميل المستأجر بكافة تسيير هذه الوسيلة .

وفي هذه الحالة يتحمل الحساب (٣٣٦٤) بالقيمة الايجارية المحددة بالمقد فقط ، اما باقى عناصر التسيير فيتم توجيه كل نوع منها الى الحساب المختص بالاستخدامات ، سواء قامت الوحدة المستأجرة بهذه العمليات أو قام بها المؤجر بمعرفة وعلى حساب الوحدة المستأجرة .

وقد تستأجر الوحدة وسيلة النقل لأكثر من غرض ، وعلى ضوء هذا الغرض تتحدد نوعية الحساب المختص الذى يتحمل بالقيمة الايجارية ، وذلك على النحو التالى :

رقم واسم الحساب المختص

ح/٣٣٦٤ - تأجير وسائل نقل

الغرض من التأجير

- نقل افراد (عاملين وغير عاملين بالوحدة) ، وكذا نقل مهمات ، ونقل الخامات والانتاج داخليا بين مصانع أو فروع الوحدة .

نضاف قيمة التأجير على قيمة المخزون من المستلزمات السليمة (ح/١٣٩) ، أو البضائع بغرض البيع (ح/٣٤) أو الاصول الثابتة (ح/١٣٩) .

- نقل مستلزمات سلعية أو مشتريات بغرض البيع ، أو اصول ثابتة من محل البائع الى مخازن الوحدة .

ح/٤١١١٥ - نقل انتاج تام أو ح/٤١١٨٥ - نقل مبيعات بضائع بغرض البيع :

- نقل مبيعات

تكاليف خدمات المصالح والمؤسسات :

لم يتفرع عن هذا الحساب بالدليل المحاسبي اى حسابات فرعية
توضح نوعية هذه الخدمات .

ويمكن الاسترشاد في هذا الصدد بالانواع الواردة بالتقسيم النمطي
للموازنة العامة للدولة هي :

- وزارة الداخلية وقول الحرس والصاكر والخفر والهجانة .
- فرقة المطافيء .
- الجهاز المركزى للمحاسبات .
- النيابة الادارية .
- مجلس الدولة .
- ديوان عام وزارة المالية (مدير ورؤساء وكلاء الحسابات) .
- المحافظات (نظير النظافة وصيانة الحدائق العامة) .
- الخدمات القانونية والمحاسبية .
- جهات اخرى متنوعة .

ويراعى تحميل هذا الحساب بكافة نوعيات التكاليف التى تسدد
لتلك الجهات مقابل الخدمات التى تقدم للوحدة ، حيث استخدم النظام
لفظ تكاليف خدمات .

مصرفات خدمية متنوعة :

وتشمل اى نوعيات اخرى للمستلزمات الخدمية بخلاف النوعيات
السابق الاشارة اليها ، وقد حدد النظام أهمها فيما يلى :

- اشتراكات :

- فى هيئات محلية واقليلية .
- فى هيئات دولية .

- مصرفات تأمين (فيما عدا العاملين ومستلزمات الانتاج) وتشمل
التأمين ضد مختلف انواع المخاطر ، مثل التأمين ضد الحريق والسطو
وخيانة الامانة ونقا ، النقدية .

كما تشمل التأمين ضد الحريق على الاصول الثابتة ، وكذلك التأمين
الاجبارى الشامل على وسائل النقل .

وقد نص النظام على ان هذه المصروفات لا تشمل تأمينات العاملين
اى حصة الوحدة في التأمينات الاجتماعية التى يختص بها ح/ ٣١٣ .

كما لا تشمل التأمينات على المستلزمات السلبية أو المشتريات بفرض
البيع أو الاصول الثابتة ضد مختلف أنواع المخاطر أثناء نقلها من محل
البائع الى مقر الوحدة اذ تعتبر من التكاليف المباشرة لهذه الانواع وتعلى
على حساباتها .

— مكافآت لغير العاملين عن خدمات مؤداة .

وقد ثار خلاف حول المقصود بغير العاملين هنا ، فالبعض يرى انهم
غير العاملين اصلا بالوحدة ، سواء في وظائف دائمة أو بمكافآت
شاملة . والبعض الاخر يرى انهم غير العاملين في الحكومة او القطاع العام .

— ضرائب ورسوم مدفوعة لحكومات اجنبية .

— عمولة ومصروفات البنك .

وتشمل عمولة البنك عند تحصيل الشيكات والحوالات وغيرها . وكذلك
اية عمولات اخرى . لكنها لا تشمل عمولات ومصروفات فتح الاعتمادات
المستندية التى تعتبر من عناصر تكلفة هذه الاعتمادات وتعلى على
ح/ ١٢٢٢١ أو ح/ ١٣٦١ .

كما تشمل أيضا مصروفات البنك كمصاريف فتح الحساب
أو مصاريف الاستعلام أو غيرها من المصروفات التى لا تشمل عناصر نوعية
من الاستخدمات .

اما اذا تضمنت مصروفات البنك انواعا معينة كرسوم التمفة على
فتح صفحة ايداع لاجل ، أو رسوم قضائية باشرها البنك نيابة عن الوحدة
أو مصاريف يريد أو تمفة أو غيرها ، فهذه المصروفات لا تعتبر من مصاريف
البنك وانما تعلى على حساباتها النوعية .

— عمولات اخرى .

وتشمل اية عمولات اخرى تحمّلها الوحدة في سبيل ملائمة
نشاطها الانتاجى .

لكنها لا تشمل العمولات الخاصة بشراء الاصول الثابتة أو المستلزمات
السلمية أو البضائع بقرض البيع اذ تعتبر من عناصر تكلفتها .

كذلك لا تشمل العمولات البيعية التي تمنحها الوحدة للعاملين بها
لتنشيط المبيعات أو زيادة الخدمات المؤداة ، فمثل هذه العمولات تصالـح
كمكافآت ضمن الاجور النقدية .
- متنوعة :

وتشمل أى مستلزمات خدمية لم يفرد لها حساب خاص وذلك مثل :
تكاليف البرامج التدريبية ، مصاريف قضائية ، مصاريف تنفيذ أحكام ،
تكاليف دفن (بما فيها اجمالي مرتب الشهر الذى يصرف لعائلة المتوفى
لمصروفات الدفن) .

ثانيا - قواعد المعالجة المحاسبية

١ - القاعدة العامة :

تخضع كافة عناصر المستلزمات الخدمية لقواعد المعالجة التالية :
(أ) قيد الاستحقاق :

من ح/٣٣ - مستلزمات خدمية .

ح/٠٠٠٠٠ / نوعيات
ح/٠٠٠٠٠ / للمستلزمات
ح/٠٠٠٠٠ / الخدمية
الى ح/١٦١ - موردين

التقسيم
ح/٠٠٠٠٠ / القطاعي
للموردين

(ب) قيد السداد :

من ح/٣٦١ - موردين

الى ح/١٨٢١ - بنك تمويل النشاط الجارى

٢ - المسدد مقدما على ذمة مستلزمات خدمية :

يمكن ان يأخذ السداد للقسم في حالة المستلزمات الخدمية احدى
صورتين .

الصورة الاولى :

ان يسدد للمورد كامل قيمة الخدمة (او جزء من القيمة) في سنة مالية
على ان يتم تقديم الخدمة في سنة مالية تالية ، ولا خلاف على طريقة

المعالجة في هذه الحالة ، اذ يتم جعل حساب المورد مدينا منذ البدء (عند الصرف) ، ويظل رصيده مدينا في تاريخ اقفال ميزانية السنة المالية التي تم فيها السداد ، ويظهر بالميزانية ضمن الارصدة المدينة (الشاذة) للموردين وينفس رقم الحساب (٢٦١) .

ويتم تسوية هذا الرصيد المدين في الفترة اللاحقة ، عند تقديم الخدمة .

الصورة الثانية :

ان تسدد الوحدة قيمة الخدمة عن فترة تزيد عن السنة المالية ، كلان تسدد رسوم وثيقة تأمين ضد الحريق لمدة ٥ سنوات دفعة واحدة مقدما بفرض الاستفادة بالخصم الذي تقرره شركات التأمين في مثل هذه الحالات ، او ان تسدد قيمة ايجار لمدة سنتين دفعة واحدة أو غيرها .

ويختلف الراى في كيفية معالجة مثل هذه المدفوعات المقدمة على النحو التالى :

الراى الأول :

يرى اظهار هذه المبالغ المقدمة ضمن ح/ ١٧٢ ارصدة مدينة أخرى باسم « مصروفات مقدمة » .

وفقا لهذا الراى يمكن ان تتم المعالجة بالطريقة التالية :

يثبت اجمالى ما يسدد « مستلزمات خدمية » بالقييد :

من ح/ ٣٣ - مستلزمات خدمية

الى ح/ ٢٦١ موردين

من ح/ ٢٦١ - موردين

الى ح/ ١٨٢١ - بنك تمويل النشاط الجارى

وفي نهاية العام تجرى قيود جردية لتحويل قيمة الخدمات الخاصة بمسنوات لاحقة لحساب الارصدة المدينة الاخرى ، مقابل استبعاد القيمة من حساب المستلزمات الخدمية بالقييد :

من ح/ ١٧٢ - ارصدة مدينة أخرى

الى ح/ ٣٣ - مستلزمات خدمية

ويمكن اتباع طريقة أخرى بموجبها يثبت لحساب الموردين (كهيئـة استحقاق) قيمة ما يخص السنة المالية فقط من المستلزمات الخدمية ، اما المبالغ المقدمة فتظهر عن طريق المدفوعات مباشرة . أى تتم المعالجة بالقيود التالية :

قيد استحقاق :

من حـ/ ٣٣ - مستلزمات خدمية
(بقيمة ما يخص السنة المالية فقط)
الى حـ/ ٣٦١ - موردين

القيد النقدي .

من مذكورين :

حـ/ ٣٦١ - موردين
(بقيمة ما يخص السنة المالية من مستلزمات)
حـ/ ١٧٢ - ارصدة مدينة
(بقيمة ما يخص للفترة اللاحقة)
الى حـ/ ١٨٢١ - بنك تمويل النشاط
الجاري (باجمالي للسدد)

وفي كل من الطريقتين يتم تسوية المدفوعات المقدمة في الفترة اللاحقة
للسنة المالية بالقيد :

من حـ/ ٣٣ - مستلزمات خدمية
(قيمة الجزء الخاص بالفترة)
الى حـ/ ١٧٢ - ارصدة مدينة أخرى

ونحن لا نميل لهذا الرأي (باى من الطريقتين) ، للأسباب التالية :

١ - ان الطريقة الاولى رغم انها تفضل الطريقة الثانية من حيث تمثيلها
مع اغراض الموازنة النقدية (بتوسيطها حساب الموردين بالنسبة لاجمالي
المدفوعات) الا انه يعاب عليها :

- احتمال السهو في اجراء التسوية الجردية في نهاية السنة المالية
وبالتالى تحميل السنة باعباء تتعلق بسنوات لاحقة .

- عدم اظهار مديونية المورد بقيمة المسدد مقدما .

٢ - بالاضافة الى عدم تمشي الطريقة لثانية مع اغراض الموازنة
النقدية ، فان اتباعها يؤدى الى عدم اظهار الحجم الحقيقي للتعامل مع المورد،
عن العام أو الاعوام اللاحقة ، وصعوبة مطابقة حسابات الوحدة مع
حسابات المورد بالنسبة لتعاملها معه ، حيث تم بعثرة للسدد اليه بين
أكثر من حساب وسيط .

الرأى الثانى :

أساسه اظهار المدفوعات المقدمة كرصيد شاذ (مدين) لحساب
الموردين .

(م ٢٥ - النظام المحاسبي)

وبذلك تتم المعالجة كالآتي :

قيد الاستحقاق :

من ح/ ٣٣ - مستلزمات خدمية

(بقيمة ما يخص السنة المالية فقط من

قيمة المستلزمات)

الى ح/ ٢٦١ - الموردين

القيد النقدي :

من ح/ ٢٦١ - الموردين

(باجمالي قيمة المسدد عن السنة والسنوات

التالية)

الى ح/ ١٨٢١ - بنك تمويل النشاط الجارى

ونتيجة لما تقدم سوف يظهر رصيد « الموردين » لدينا بالميزانية -
حتى تتم تسويته في السنة اللاحقة عن طريق تحمل السنة بما يخصها من
المستلزمات الخدمية .

ويرى البعض ان المورد في هذه الحالة لا يعتبر مدينا ، وانه قد
يعترض على اعتباره مدينا اذا ما ارسلت اليه مصادقة حساب بهذا
المعنى على اساس ان الرصيد الشخصي المدين قابل للتحويل او الاسترداد ،
بينما هذه المدفوعات المقدمة لن يتم تحويلها او استردادها وانما سيتم
تسويتها في سنوات لاحقة مما يتعين فصلها بعيدا عن الرصيد الشخصي
للمورد .

ويرد على ذلك بأنه رغم ان الاساس هو عدم استرداد هذه المدفوعات
المقدمة ، الا ان ذلك لا ينفي مديونية المورد بهذه القيمة طالما لم يورد
او يقدم الخدمة المقابلة لها حتى تاريخ انتهاء السنة المالية ، كما انه ليس
ثمة ما يمنع الوحدة من استرداد هذه المبالغ في حالة الفاء الاتفاق او تعديله .
لذلك نحن نستصوب هذا الرأي الاخير .

٣ - المستلزمات الخدمية المستحقة :

يتم تحميل المستلزمات الخدمية بقيمة المستحق عنها في تاريخ
الميزانية بصرف النظر عن تاريخ مناد قيمتها . وهناك أكثر من رأى في
الحساب الدائن الذي يتم توسيطه في هذه الحالة .

الرأى الاول :

ويرى أصحابه عدم الخروج عن القاعدة المحاسبية للالوفة وهي
اثبات المصروفات المستحقة عامة ، ومنها المستلزمات الخدمية ، في نهاية

الفترة المالية في حساب خاص باسم « مصروفات مستحقة » ، وفي ظل النظام يمكن أن ينبثق من الحساب ٢٧٣٣ - أرصدة دائنة متنوعة حساب مستقل لئلا هذه النفقات بنفس المسمى القديم (مصروفات مستحقة) .

الرى الثانى :

ويرى اصحابه عدم الخروج عن القواعد التى وضعها النظام فى معالجة النفقات ، وذلك باثباتها فى حساباتها الوسيطة المختصة ، وهى فى حالة المستلزمات الخدمية « حساب الموردين » .

وتطبيقا لهذه القاعدة تظهر قيمة المستلزمات الخدمية المستحقة كرصيد دائن للحساب ٣٦١ - موردين .

ونحن نستصوب هذا الرى ، اذ ان النظام قضى بضرورة توسيط الحساب ٣٦١ فى حالة شراء المستلزمات الخدمية (حتى النقدية منها) بينما خصص الحساب ٢٧٣٣ - أرصدة دائنة متنوعة ، للمعاملات التى لم يفرد لها حسابات الدليل .

ثالثا - حسابات خاصة عن المستلزمات الخدمية

١ - ضرورة توسيط حساب الموردين فى كافة النوعيات :

من الطبيعى ان يتم توسيط حساب الموردين فى جميع نوعيات المستلزمات الخدمية . لكن قد يبدو غريبا وغير مألوف ان يتم توسيطه فى بعض النوعيات وعلى الاخص مصروفات الانتقال التى يقوم بها العاملون فى الوحدة ، ونفقات الدفن التى تدفع لاسرة العامل المتوفى .

وسبب الغرابة ان الحالات المألوفة لتوسيط حساب الموردين هى التعامل المباشر بين الوحدة وبين مورد الخدمة ، اما فى الحالات السابقة فيكون التعامل بين الوحدة والعامل او أسرته . ولكن ليس معنى ذلك ان مورد الخدمة هذا هو العامل (او أسرته) ، وانما هو مجرد حلقة اتصال بين الوحدة والمورد لا يلفيه وان كان يحجبه .

وعلى ذلك فتوسيط حساب الموردين لاثبات جميع نوعيات المستلزمات الخدمية اساس لا يمكن الخروج عنه .

٢ - الضرائب التى تحتجز من المورد عند المتبع :

تحتجز الوحدة من المورد قيمة الضرائب المستحقة عليها قانونا وفقا لاحكام القائمة ، ويمكن ان يتم ذلك بطريقتين :

الطريقة الاولى : ويتم بموجبها عملية قيمة صافي الفاتورة لحساب المورد ، مع قيد قيمة الضرائب لحساب مصلحة الضرائب مباشرة كما يلى :

من ح/ ٣٣ - مستلزمات خدمية
(باجمالي قيمة الفاتورة)
الى مذكورين

ح/ ٢٦١ - موردين
(بصافي المستحق صرفه)

ح/ ٢٦٢٢١ - مصلحة الضرائب / ضرائب محتجزة من الغير بالنسبة
(بقيمة الضرائب)

الطريقة الثانية : وتتم فيها المعالجة عن طريق قيد رباعي كالتالي :
من مذكورين

ح/ ٣٣ - مستلزمات خدمية
(باجمالي قيمة الفاتورة)

ح/ ٢٦١ - موردين
(بقيمة الضرائب المخصومة)

الى مذكورين
ح/ ٢٦١ - موردين
(باجمالي قيمة الفاتورة)
ح/ ٢٦٢٢١ - مصلحة الضرائب
(بالضرائب المحجزة)

ونحن نفضل هذه الطريقة لانها :

- ١ - تمكن الوحدة من تحديد حجم تعاملها مع المورد بالاجمالي :
- ٢ - تسهل مطابقة مفردات حساب المورد لديها مع المثبت في سجلاته ويكون ذلك عادة باجمالي الفواتير الصادرة .
- ٣ - تراقب خصم الضرائب المستعجلة من كل مورد ، وبالتالي سهولة اعداد البيانات والاحصائيات التي تهتم كلا من المورد ومصلحة الضرائب .
- ٤ - التأمينات الاجتماعية المخصومة من مستحقات مقاولي القطاع الخاص :

تقضي قوانين التأمينات الاجتماعية وقرارات وزير العمل بأن تخصص نسبة مئوية من مستحقات مقاولي القطاع الخاص تشمل دفعة تحت الحساب من حصته في التأمينات الاجتماعية عن العاملين لديه في العمليات المسندة اليه من القطاع العام وتعالج هذه الخصومات بطريقتين :

الطريقة الاولى : ويتم اثبات صافي قيمة المستحق لحساب المورد
بعد خصم التأمينات الاجتماعية التي تقيد لحساب هيئة التأمينات
الاجتماعية (ح/ ٢٦٣٥) .

غير أنه يعاب على هذه الطريقة :

١ - أن الحساب ٢٦٣٥ مخصص لحصة العامل وصاحب العمل
(الوحدة) في التأمينات الاجتماعية ، ومن ثم فإن قيمة المستقطع من مقاولي
القطاع الخاص أو مقاولي الباطن لحساب هيئة التأمينات الاجتماعية في
هذا الحساب يخل بطبيعته فضلا عن تعارضه مع أغراض الموازنة التقديرية .

٢ - لا تسهل الرقابة على ما يخصم من المقاولين لحساب الهيئة .

الطريقة الثانية : وفيها يصل حساب المورد دائما بإجمالي قيمة
المستخلص مع تحليله الى خانتين أو قسمين الاول لما يستحق صرفه
للمقاول والثاني لما هو مستحق لهيئة التأمينات الاجتماعية .

مع ملاحظة ان يتم توسيط حساب الموردين عند السداد للمورد
أو لهيئة التأمينات الاجتماعية .

ونحن نميل الى اتباع هذا الطريقة .

★ ★ ★

الفصل السابع عشر

التحويلات الجارية والتخصيصية

نتناول في هذا الفصل معالجة العناصر المختلفة لكل من المصروفات التحويلية الجارية والتخصيصية ، فيما عدا اهلاك الاصول الثابتة الذي سبق معالجته في الفصل الخاص بها .

اولا - الضرائب والرسوم السلعية

وهي الضرائب والرسوم المفروضة على المستلزمات المستحقة في الانتاج (الرسوم الجمركية في حالة الاستيراد المباشر) او المفروضة على السلع المنتجة بمجرد ان يتم تصنيعها (رسوم الانتاج) او المفروضة على السلعة عندما يتم بيعها (رسوم استهلاك) او المفروضة على ممارسة النشاط الانتاجي (رسوم التفتة وضريبة السيارات) .

وليسما يلي طريقة معالجة اهم بنودها .

الرسوم الجمركية في حالة الاستيراد المباشر :

(١) الرسوم الجمركية على المستلزمات من المستلزمات :

عند وصول المستلزمات المستوردة بميناء الوصول تحسب الرسوم الجمركية المستحقة وتجرى القيود الآتية :

١ - استحقاق الرسوم	من ح/ ١٣٦٢ - رسوم جمركية (١)
	الى ح/ ٢٦٣٣٢ - حساب جارى
	الرسوم الجمركية على
	رسائل أخرى مستوردة

(١) راجع الطرق الاخرى لمعالجة الرسوم الجمركية في الفصل الحادى عشر .

٢ - سداد الرسوم

٣ - تحميل المخزون بالرسوم

٤ - عند الصرف من المخازن

من ح/٣٦٣٢ - جاري الرسوم الجمركية
الى ح/١٨٢١ - بنك جاري

من ح/١٣١ - مخزن المستلزمات السلعية
(الحسابات القرية للمختصة)
الى ح/١٣٦٢ - رسوم جمركية
(بقيمة الرسوم الجمركية
المحتسبة)

وتظهر الرسوم الجمركية في دفتر استاذ
مساعد المخزن ، في خانة مستقلة بخانات
الوارد والمنصرف والرصيد ، وحينئذ يمكن
فصل قيمتها عن قيمة المستلزمات المنصرفة
للتشفيل ويتم اثباتها على الوجه التالي :

من مذكورين

ح/٣٢ - مستلزمات سلعية
(بقيمة المستلزمات بدون الرسوم
الجمركية)
ح/٣٥١١ - رسوم جمركية
(بقيمة الرسوم الجمركية عن الكمية
المنصرفة)
الى ح/١٣١ - مخزن المستلزمات
السلعية

الا انه نظراً لصعوبة تحديد هذه الرسوم
على كل اذن صرف فقد نص النظام على ان
يتم تحديد الرسوم الجمركية على المستخدم في
الانتاج بصفة اجبالية في نهاية المدة باستخدام
المعادلة الآتية :

جنيه

× × الرسوم الجمركية على المخزون او المدة
× × يضاف : الرسوم الجمركية على المستورد
خلال المدة

× × جملة
× × يختص : الرسوم الجمركية على المخزون
آخر السنة

× × الباقي يمثل الرسوم الجمركية على
المستخدم في العمليات الانتاجية
وفي مثل هذه الحالة يجري اثبات المنصرف
من المخازن للتشغيل خلال السنة بالقيمة الاجمالية
(شاملة الرسوم) ، وفي نهاية الفترة تثبت
الرسوم الجمركية التي تم التوصل اليها في
المعادلة السابقة بالقييد التالي :

من مذكورين
ح/ ٣٥١١ - رسوم جمركية (على
المستخدم)
ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية
(قيمة المستخدم بدون رسوم)
الى ح/ ٣٢ - مستلزمات سلعية

(ب) الرسوم الجمركية على البضائع بفرض
البيع :

عند وصول البضائع المستوردة تحسب
الرسوم المستحقة وتجرى القيود التالية :
من ح/ ٣٤ - بضائع بفرض البيع
الى مذكورين
ح/ ١٣٦١ - اعتمادات مستندية
ح/ ١٣٦٢ - رسوم جمركية

وفي نهاية الفترة المالية يقفل ح/ ٣٤ بالقيد
التالي :

من مذكورين
من ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية (المشتريات
بدون رسوم)

من ح/ ٣٥١١ - رسوم جمركية
(بقية الرسوم على المشتريات)
الى ح/ ٣٤ - مشتريات

١ - اثبات المشتريات
من البضائع

٢ - اقفال حساب
البضائع بفرض
البيع

وبذلك يظهر الجانب المدين للحساب ٣٤
اجمالي قيمة المشتريات من هذه البضائع بما
فيها الرسوم الجمركية بينما يظهر جانبه الدائن
قيمة الرسوم الجمركية المفروضة على هذه
المشتريات فضلا عن تكلفتها بدون رسوم ،
ومعنى ذلك انه لا حاجة لاستعمال معادلة
الرسوم الجمركية في حالة البضائع بفرض البيع
نظرا لان قيمة المشتريات من هذه البضائع
تمثل المستختم في الانتاج .

وغنى عن البيان انه في نهاية العام يتم
تقييم المخزون من هذه البضائع بالتكلفة شاملة
الرسوم الجمركية .

رسوم الانتاج :

تشتمل هذه الرسوم فيما تفرضه الدولة على ممارسة العمليات
الانتاجية وتعتبر جزء من تكلفة الانتاج .

وتثبت الرسوم المستحقة على النحو التالي :

من حـ / ٣٥١٢ - رسوم الانتاج

الى حـ / ٣٦٣٣٣ - مصلحة الجمارك - جارى

رسوم انتاج

هذا في دفاتر الوحدة البانعة ، أما في دفاتر الوحدة المشتري فتقيد
المشتريات بكامل قيمتها (شاملة رسوم الانتاج) دون فرز هذه الرسوم
مستقلة عن قيمة السلعة .

حصيلة الخزانة او رسم الاستهلاك :

سبق ان ذكرنا في الفصل الخاص بحساب العمليات الجارية ان
لنظام قد اخطا تماما عندما قرر ان حـ/ ٣٥١٣ حصيلة الخزانة تقيد
عليه قيمة ما تحمله الوحدة من حصيلة على المستلزمات السلعية
المستخدمة في الانتاج ، اذ ليس المقصود بالحصيلة تلك المبالغ التى تتحملها
الوحدة المشتري على مستلزماتها المستخدمة في الانتاج ، وانما يقصد
بها - في راينا - المبالغ التى تضيفها الدولة الى قيمة المبيعات وتعتبر
جزء من ثمن بيع للنتجات مثل رسوم الاستهلاك .

وفي ضوء هذا المفهوم نقترح ان تعالج حصيله الخزانه المستحقه على النحو التالي (١) .

من حـ/ ٣٥١٣ - حصيله الخزانه
الى حـ/ ٣٦٣٤١ - وزارة الخزانه - حصيله
الخزانه

هذا في دفاتر الوحدة المباعة ، اما في دفاتر الوحدة المشترية فتقيد
المشتريات بكامل قيمتها شاملة الحصيله ، اى دون فرزها مستقلة عن
قيمه السلعة .

اما طبقا لمفهوم النظام الحاسبى فتعالج حصيله الخزانه (المفروضة
على مستلزمات ومشتريات الوحدة) معالجة الرسوم الجبركية اى تفصل
عن قيمة المنصرف للاستخدام .

الضرائب الاخرى :

(مثل التبعة ، ضريبة السيارات ٠٠٠ الخ)

اوصت اللجنة الفنية للنظام (١) بان تعالج هذه الرسوم بالموازنة
ضمن الحساب ٢٧٣٣ - ارصدة دائنة متنوعة .

ومن رايانا انه من الانسب معالجتها ضمن الحساب ٢٦٣٢٢٣ مع
تخصيص حسابات مستقلة في دفاتر الوحدة لكل من : مراقبة ضرائب
التبعة ، والجهات الاخرى التى يستحق لها الانواع الاخرى من الضرائب
والرسوم التى تتحملها الوحدة ، وذلك تجميعا لكافة انواع الضرائب
والرسوم في منطقة واحدة بدلا من بعثتها بين اكثر من حساب .

رسوم التبعة التى تتضمنها فواتير ومستندات الصرف :

قد تتضمن بعض مستندات الصرف الى جانب قيمة المصروف
الرئيسي الوارد بها ما تتحمله الوحدة من رسوم تبعة ، ومثال ذلك ما يرد
في اشعارات البنك للمدينة وفواتير التليفون والنور والمياه والاعلان وغيرها .

ويرى البعض اعتبار هذه التبعة جزءا من تكلفة بند الاستخدامات
الرئيسي ، فتضاف التبعة بفاتورة الاعلان الى مصاريف الدعاية والاعلان ،

(١) راجع القيود الخاصة بمعالجة الحصيله كما وردت في قرار السيد
رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١ لسنة ١٩٦٧ .

(٢) الرد على الاستفسار رقم ١٥ بالمشور التفسيرى رقم ١ لسنة ١٩٦٨ .

ويضاف ما يرد منها بإشعار البنك الى عمولة ومصاريف البنك وهكذا ،
وحجتهم في ذلك هو حصر اجمالي تكلفة هذه المصاريف .

ومن الواضح ان هذه المعالجة انما تخلط بين الانواع المختلفة
للاستخدامات اذ تجمع في حساب واحد عناصر غير متجانسة مما يعتبر
خروجاً صريحاً على قاعدة التقسيم النوعي لعناصر الاستخدامات ، لذلك
نرى تحليل ما يرد بالفاقورة أو المستند من مصروفات طبقاً لنوعيتها وتعليق
كل منها على حسابها المختص ، ولا يمنع هذا من اثبات اجمالي قيمة
الفاقورة في حساب للورد أو الحساب الشخصي الوسيط .

وتجرى هذه القاعدة على مصاريف الشبالة والارضية والتعشة
للملحقة بالرسوم الجبركية ، وعلى غيرها من الحالات المشابهة .

الرسوم المستردة :

يحدث في بعض الاحوال ان تفرض الدولة رسوماً سلعية على انواع
معينة من المنتجات ، وتشجيعاً لحركة التصدير تقوم برد الرسوم
للمستحقة على الجزء المصدر من هذه المنتجات ، وقد اختلفت الآراء في
كيفية معالجة هذه الرسوم للمستردة ، فهناك من يرى خصمها من حساب
الرسوم السلعية (ح/ ٣٥١) وهناك من يرى اضافتها الى جانب الموارد
ضمن حساب رسوم مستردة بمعرفة الوحدة (ح/ ٢٢٢) للأسباب
الآتية :

(١) ان رد الدولة لهذه الرسوم هو في الواقع أسلوب من اساليب
اعانتها للوحدات الاقتصادية ، ولا يحتج بورود ح / ٢٢٢ ضمن اعانة
الانتاج وليس ضمن اعانة التصدير فهذا لا يفقده طبيعته كنوع من الاعانات
يجب تسجيلها ضمن الموارد .

(ب) ان خصم الرسوم من جانب الاستخدامات يجعل ح / ٣٥١٢
لا يمثل تمثيلاً صحيحاً الرسوم المفروضة على السلع المنتجة خلال فترة
معينة كما نص عليه النظام .

وفي رأينا أنه اذا تم الاسترداد في نفس السنة التي استحق فيها
فيخصم من ح / ٣٥١ ، اما اذا تم في فترة تالية فانه يشبث في ح / ٢٢٢ .

ثانياً - الإيجارات

الإيجارات الفعلية للعقارات

وتعالج بالقيود التالية :

من مذكورين
ح/ ٣٥٣١ - إيجارات أراضي قضاء
ح/ ٣٥٣٢ - إيجارات للاستغلال
ح/ ٣٥٣٣ - إيجارات مباني ومخزن
وجراجات
الى ح/ ٢٧٤٢ - إيجارات مستحقة

١ - قيد الاستحقاق

من ح/ ٢٧٤٢ - إيجارات مستحقة
الى ح/ ١٨٢١ - بنك تمويل النشاط
الجاري

٢ - قيد السداد

يحدث في كثير من الاحيان ان تختلف القيمة
المسندة من الإيجارات عن القيمة التي تخص
الفترة المالية ويتحمل بها حساب العمليات
الجارية ، اما بالزيادة في حالة الإيجار المدفوع
مقبدا ، او بالنقص في حالة التأخير في السداد .
ويظهر الإيجار المتقدم كرصيد مدين لحساب
٢٧٤٢ ، بينما يظهر الإيجار المتأخر كرصيد
دائن له .

٣ - الإيجارات المقدمة
والإيجارات المتأخر
سدادها

الإيجار المحسوب :

هو عبارة عن التكلفة الإيجارية للمباني
والانشاءات التي تمتلكها الوحدة وتستخدمها
لخدمة اغراضها ، ويقدر الإيجار المحسوب
على نفس الاسس المتبعة في حالة العقارات
المؤجرة من الغير .

فرق الايجار المحسوب :
هو الفرق بين الايجار المحسوب وتوسط
احلاك هذه المباني والانشاءات .

ويعالج كما يلي :

من ح/ ٣٥٤ - فرق الايجار المحسوب
الى ح/ ٤٤٧ - فرق الايجار المحسوب

من ح/ ٢٨١ - العمليات
الى ح/ ٣٥٤ - فرق الايجار المحسوب

من ح/ ٤٤٧ - فرق الايجار المحسوب
الى ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية

١ - اثبات فرق
الايجار المحسوب

٢ - اضافة فرق
الايجار المحسوب
الى الاستخدامات

٣ - اضافة فرق
الايجار المحسوب
الى الموارد

ثالثا - الفوائد

الفوائد الفعلية :

تتمثل اهم انواع الفوائد المدينة المحلية فيما يلي :

- الفوائد على القروض والمساهمات .
- الفوائد على ارصدة البنوك الدائنة .
- الفوائد على الارصدة الدائنة الاخرى .

كما تتمثل اهم انواع الفوائد المدينة التجارية فيما يلي :

- فوائد على القروض الخارجية .
- فوائد على التسهيلات الائتمانية .

ويثبت استحقاق الفوائد المدينة عندما يحل أجل سدادها بالقيد
التالي :

من ح/ ٣٥٥ - فوائد محلية

او من ح/ ٣٥٦ - فوائد خارجية

الى ح/ ٢٧٤٣ - فوائد مستحقة

ومن الواضح انه عند سداد الفوائد يجمل ح/ ٢٧٤٣ مدينا بمقدار ما دفع منها ويمثل رصيده ان وجد ما تأخر سداده منها .

وتجدر الاشارة الى ان الفوائد المدينة السابقة على بد التشغيل تدخل ضمن النفقات الايرادية المؤجلة التي عالجنها من قبل .

فرق الفوائد المحسوبة :

فرق الفوائد المحسوبة طبقا للتعريف الوارد بقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١ لسنة ٦٧ عو الفرق بين الفائدة على المال المستثمر وفقا لمعدل الاقتراض الذي يحدده البنك المركزي ، وقيمة الفوائد المحلية والخارجية المستحقة الدفع مقابل اقتراض أموال الغير الداخلة ضمن المال المستثمر . ويراعى عند حساب الفوائد على المال المستثمر عدم تكرار قيمة المباني والانشاءات التي قدر لها ايجار محسوب .

وفيما يلي بيان طريقة التوصل الى فرق الفوائد المحسوبة :

جنيه
× × المال المستثمر
× × ناقصا : تكلفة المباني المقدّر لها ايجار محسوب

× × صافي المال المستثمر (النى تحتسب عليه الفائدة)

× × الفوائد المحسوبة (صافي المال المستثمر × معدل فائدة الاقتراض)

× × ناقصا : الفوائد الفعلية المستحقة (على الجزء المقرض من المال المستثمر ولا تشمل الفوائد على القروض قصيرة الاجل المستخدمة في تمويل النشاط الجارى)

× × فرق الفوائد المحسوبة (يساوى الفائدة على المال المسلوک)

معالجة فرق الفوائد المحسوبة :

من ح/ ٣٥٧ - فرق الفوائد المحسوبة
الى ح/ ٤٤٨ - فرق الايجار المحسوب

من ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية
الى ح/ ٣٥٧ - فرق الفوائد المحسوبة

من ح/ ٢٨١ - فرق الفوائد المحسوبة
الى ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية

١ - اثبات فرق
الفوائد المحسوبة

٢ - اخصاف الفرق
الى الاستهلاكات

٣ - اخصاف الفرق
الى الموارد

رابعاً - التحويلات الجارية التخصيصية

تشمل التحويلات الجارية التخصيصية عند عناصر هي :

التبرعات والإعانات ، التعويضات والفرامات ، مصروفات السنوات السابقة ، المخصصات (بخلاف مخصص الإهلاك) ، الديون المدونة ، الخسائر الرأسمالية وأخيراً الضرائب المقاربة المحلية .

القاعدة العامة للمعالجة :

بصفة عامة تصالج عناصر التحويلات (التبرعات والإعانات ، التعويضات والفرامات، مصروفات السنوات السابقة) باستخدام القيود التالية :

من حـ/٣٦ - تحويلات جارية تخصيصية
(حساباتها المختلفة)
إلى حـ/٢٧٤ - مصروفات جارية
وخصيصية مستحقة
(الحسابات الفرعية)

من حـ/٢٧٤ - مصروفات جارية تخصيصية
مستحقة (الحسابات الفرعية
المستحقة)
إلى حـ/١٨٢١ - بنك تمويل نشاط
جاري

١ - قيد الاستحقاق

٢ - قيد السداد

ومما يجدر الإشارة إليه أن القاعدة السابقة تنطبق على التبرعات النقدية إذ يستخدم لها حـ/٢٧٤٤ - تبرعات مستحقة ، وقد يبدو غريباً أن يصبح التبرع الاختياري مستحقاً قبل الرجعة ، وفي رأينا أن حـ/٢٧٤٤ لا يبدو أن يكون وسيطاً لمجرد خدمة الموازنة النقدية ، فالقيد الرباعي يتم لحظة صرف التبرع وبقيمة المدفوع فعلاً ، ومعنى ذلك أنه لا يظهر رصيد لحساب التبرعات المستحقة في الميزانية .

أما التبرعات العينية فتعالج بالقيد التالي :

من ح/ ٣٦١ - تبرعات^(١)

الى ح/ ٤١١١١ - اجمالي مبيعات انتاج تام

(في حالة التبرع بمنتجات تامة)

او الى ح/ ٤١٨١١ - اجمالي مبيعات بضائع

(في حالة التبرع ببضائع)

مصرفات سنوات سابقة :

كذلك تنطبق المعالجة السالفة على مصرفات السنوات السابقة فالمعروف ان هذه المصرفات تخص اعواما سابقة ولم يسبق احتسابها ضمن مصرفات السنوات المذكورة . فالقاعدة المحاسبية السارية هي ان تتحمل كل سنة مالية بكامل ما يخصها من المصرفات والمخصصات والايرادات بحيث تعبر الميزانية عن المركز المالي الحقيقي للوحدة في تاريخ الميزانية وبحيث تظهر حسابات النتيجة فائض نشاط الوحدة او خسائرها على الوجه الصحيح ، ويعتبر استثناء أن تحمل إحدى السنوات المالية بمصرفات تخص سنة مالية سابقة ، وذلك ان حسابات النتيجة في كلتا السنتين لا تشمل على الوجه الصحيح فائض الوحدة او خسائرها في أى منهما .

لذلك يتعين علم التوسع في الاستثناء ، ويجب ان يحاط باجراءات ادارية قبل اقراره للتأكد من ان تحميل السنة او السنوات السابقة بما يخصها من هذه المصرفات لم يكن عن اهمال او عمد .

ويجب ان تحدد اللائحة المالية للوحدة الجهة التي تملك الاذن بتحميل مصرفات تخص فترات مالية سابقة على الفترة الجارية .

وقد يحدث ان تقوم الوحدة في سنة مالية بالفاء او استرداد مصرف صبيح تحميله على سنة مالية سابقة ، او تلغى أحد عناصر الموارد الجارية التي ادرجت بموارد سنة مالية سابقة وهناك أكثر من رأى لمعالجة هذه الحالات .

فالرأى الاول^(٢) يعتبر ما يتم الفأؤه او استرداده من مصرفات سبق تحميلها على سنوات سابقة بمثابة ايرادات سنوات سابقة او

(١) تقترح تقسيم هذا الحساب الى :

٣٦١١ - تبرعات نقدية .

٣٦١٢ - تبرعات عينية .

٣٦١٣ - هدايا وعينات .

(٢) اللجنة الفنية الدائمة في رددها على الاستفسار رقم ١١ بالمشور

التفسيرى رقم ٤ لسنة ٦٨ .

إيرادات متنوعة ، ويعتبر ما يتم الفاؤه أو سداده من إيرادات مسبق
ادراجها بموارد سنوات سابقة بمثابة مصروفات سنوات سابقة .

أما الرأي الثاني فيميل إلى قيد ما يتم الفاؤه أو استرداده من
مصروفات سبق تحميلها على سنوات سابقة في الجانب الدائن من حساب
مصروفات سنوات سابقة . أما جانب المدين فيقيد فيه بالطبع للمصروفات
التي تخص أعماراً سابقة ولم يسبق حسابها ضمن مصروفات السنوات
المذكورة ومن ثم فإن رصد الحساب يمثل في النهاية محصلة تسويات
لمصروفات تتعلق بسنوات سابقة .

وبنفس المفهوم يعالج ما يتم الفاؤه من إيرادات سبق ادراجها
بموارد سنوات سابقة .

معالجة بعض الحالات الخاصة :

القاعدة العامة التي سبق شرحها لا تصلح لمعالجة بقية عناصر
التحويلات الجارية التخصيصية وسنوضح فيما يلي طريقة معالجتها
كل منهما :

للتخصصات :

وتثبت بالقيود التالية :

من ح/ ٣٦٧ - تخصصات (بخلاف مخصص الاحلاك)
إلى مذكورين

ح/ ٢٣٢ - مخصص الضرائب المتنازع عليها

ح/ ٢٣٢ - مخصص الديون للشكوك في تحصيلها

ح/ ٢٣٤ - مخصصات أخرى

(وتحدد أغراضها بصفة قاطمة ويفصل كل منها في
حساب فرعي مستقل)

ثم تجنب المخصصات من الفاوض بالقيود :

من ح/ ٢٨١ - عمليات جارية

إلى ح/ ٣٦٧ - تخصصات

كما تتبع القيود التالية عند استخدام التخصصات :

من ح/ ٢٣٢ - مخصص الضرائب المتنازع عليها

إلى ح/ ٢٦٣٢٢ - ضرائب تتحملها الوحدة (بمقدار ما تتحمله
الشركة)

(م ٢٦ - النظام للحاسبى)

أو من ح/ ٢٣٣ - مخصص ديون مشكوك في تحصيلها
الى ح/ - ديون (بمقدار ما يتعين خصمه من المخصص)

أو من ح/ ٢٣٤ - مخصصات أخرى
الى ح/ ٤٤٤ - إيرادات سنوات سابقة (بمقدار ما يستخدم منها)

الديون المعلومه :

وهي تتمثل في الديون التي يتقرر اعدامها (خلال الفترة المالية)
دون أن يكون لها مخصص مقابل ، فالقاعدة العامة هي أن تقوم الوحدة
بتكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها ، يجعل دائما بما يجنب من
الفاوض في نهاية كل فترة مالية لمقابلة الديون المشكوك في تحصيلها بعد
دراسة كافة الديون المستحقة للوحدة ، ويجعل مدينا بما يعلم من هذه
الديون أثناء الفترة .

ومعنى ذلك علم ظهور ما يعلم من الديون السابق تكوين مخصص
لها بجانب الاستخدامات حيث يتم تسويتها مع حساب المخصص المكون
لها .

أما ما يظهر بجانب الاستخدامات بالحساب « ٣٦٦ ديون معدومة »
فهو قيمة ما يتم اعدامه من ديون لم يكن لها مخصص ضمن مخصص
الديون المشكوك فيها أو جزء من ديون لم تغط بالكامل بالمخصص اللازم .

ويعتبر الدين معلوما بعد التأكد من عدم إمكان تحصيله ، غير
أن اعدام الدين بالدفاتر لا يمنع من متابعة تحصيله كليا أو جزئيا ، لذلك
يفتح لما يعلم من ديون سجل أخصائي لمتابعة تحصيلها .

وما يتم تحصيله من هذه الديون السابق اعدامها يعتبر من الإيرادات
للتنوعة ح/ ٤٤٢ - ديون سبق اعدامها .

وفي ضوء ما سبق تكون القيود المحاسبية للعمليات السابقة كما يلي :

١ - اثبات الديون المعلومه	من ح/ ٣٦٦ - ديون معدومة الى مذكورين ح/ ١٦١ - عملاء أو ح/ ١٦٢ - أوراق قبض أو ح/ ٠٠٠ - أى حساب مدين آخر (في جميع حالات اعدام الديون)
---------------------------	---

٢ - تسوية الديون المدونة

من مذكورين
من ح/ ٢٣٣ - مخصص ديون مفكوك
في تخصيصها
من ح/ ٢٨١ - حساب العمليات
الجارية
الى ح/ ديون مدونة
(خصم الديون المدونة من المخصص
بمقدار ما يسمح به وتسوية الباقي
كمصروفات)

٣ - استرداد الديون التي سبق اعدامها

من ح/ ١٦١ - عملاء
الى ح/ ٤٤٦٣ - ديون سبق اعدامها
ثم من ح/ ١٨٢١ - بنك نشاط جاري
الى ح/ ١٦١ - عملاء

الخسائر الراسمالية :

وهي الخسائر الناتجة عن بيع أصل من الأصول بأقل من قيمته
المفترية ، او الناتجة عن بيع الاوراق المالية بأقل من تكلفتها .

وقد سبق لنا ايضاح طريقة معالجة الخسائر الراسمالية في حالة
تخريد او بيع الأصول الثابتة .

اما خسائر بيع المستلزمات السلمية على اختلاف انواعها فتعالج
كما يلي :

من مذكورين

ح/ ١٧١١ - مدينو بيع اصول
ح/ ٣٦٤ - خسائر راسمالية
الى ح/ ١٣١ - مخزون مستلزمات سلمية

كذلك تعالج خسائر بيع الاوراق المالية بالقيد التالي :

من مذكورين

- ح/١٧١٣ - مدينو بيع اوراق مالية
- ح/١٧١٤ - مدينو بيع استثمارات مالية أخرى (ثمن البيع)
- ح/٣٦٤ - خسائر رأسمالية
- (يفرق القيمة الدفترية عن ثمن البيع)
- الى ح/١٥ استثمارات مالية
- (الحساب للناسب)
- (بقيمة الاوراق المباعة)

الضرائب العقارية والدخلية :

تمثل الضرائب العقارية في قيمة ما تتحمله الوحدة من ضريبة اطيان او ضريبة مبان تخص الفترة المالية ، اما الضرائب الدخلية فهي ما تتحمله الوحدة نتيجة نشاطها خلال الفترة كضريبة .
وكان المتبع ان تقوم الوحدة في نهاية السنة المالية - بتكوين مخصص للضرائب الدخلية ، والجديد في هذا الشأن ان النظام قضي بان يتم تحميل حساب العمليات الجارية بقيمة الضرائب الدخلية عن نشاط العام بعد احتسابها^(١) (بمشروع الاقرار الضريبي) وتعلية القيمة لحساب ٢٦٣٢٢١ .
وتستخدم في ذلك القيود التالية :

قيد الاستحقاق

من مذكورين

- ح/٣٦٨١ - ضريبة اطيان .
- ح/٣٦٨٢ ضريبة مبانى .
- ح/٣٩٦ - ضرائب دخلية (ضريبة ارباح العام)
- الى مذكورين
- ح/٣٦٣٢٢١ - ضريبة ارباح العام
- ح/٣٦٣٢٢٢ - ضرائب عقارية

قيد التسلد

من مذكورين

- ح/٣٦٣٢٢١ - مصلحة الضرائب ضريبة ارباح العام
- ح/٣٦٣٢٢٢ - مصلحة الضرائب ضريبة عقارية
- الى ح/١٨٢١ - بنك تمويل نشاط جارى

(١) تحسب بطريقة مباشرة دون استخدام طريقة المعادلة طبقا لنص المادة ١١١ من القانون ١٥٧ لسنة ٧١ بشأن الضرائب على الدخل .

أما بالنسبة لضريبة القيمة المنقولة المحجوزة عند المنبع والمستحقة على فوائد السندات الحكومية والإيرادات التي تحصل عليها الوحدة نتيجة مساهمتها في رأس مال الوحدات الأخرى سواء كانت مصرية أو أجنبية ، فتعالج كما يلي :

من حـ/ ١٧٣٢ - إيرادات أوراق مالية مستحقة
إلى حـ/ ٤٣ - إيرادات أوراق مالية (بالقيمة الإجمالية)

من مذكورين
حـ/ ٣٦٩ - ضرائب دخلية (ضريبة القيمة المنقولة)
حـ/ ١٨٢١ - البنك (الصافي)
إلى حـ/ ١٧٣٢ - إيرادات أوراق مالية مستحقة

هذا ويلاحظ أن القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٧١ قد ألغى ضريبة القيمة المنقولة على توزيعات شركات الأموال المشتتة في مصر (راجع المواد ١ ، ١١١ منه) ، لذلك لم يعد مبررا استخدام المعادلة في حساب الضريبة على أرباحها .

★ ★ ★

الباب الخامس

المعالجة المحاسبية لحسابات الموارد

تمهيد :

سبق ان ذكرنا ان المقصود بإيرادات النشاط الجارى هو قيمة السلع التى تنتجها الوحدة وقيمة الخدمات التى تؤديها ، وتتكون هذه الإيرادات من عدة عناصر تختلف من وحدة الى أخرى تبعاً لنوع النشاط الاقتصادى الذى تزاوله .

وفىما يلى جدول يوضح عناصر إيرادات النشاط الجارى والحسابات الخاصة بها في مختلف الأنشطة الاقتصادية .

نوع النشاط	عناصر إيرادات النشاط الجارى
١ - الزراعة (أ) صافى مبيعات المحاصيل المنتجة ح/ ٤١١	(ب) التغير في قيمة الزراعات القائمة
٢ - تربية وتسمين الحيوانات	بالتكلفة ح/ ٤١٤ (هذا بافتراض ان المحاصيل الزراعية يتم عادة الارتباط على بيعها ولا يتبقى شيء منها بالمخازن في نهاية السنة المالية)
٣ - أكتاف الحيوانات والدواجن	(أ) مبيعات الحيوانات والدواجن ح/ ٤١١ (ب) التغير في مخزون الحيوانات والدواجن بالتكلفة ح/ ٤١٢ (ج) فرق تقييم التغير في مخزون الحيوانات والدواجن ح/ ٤١٣ (البيع ناقصا التكلفة) (د) التغير في مخزون الحيوانات والدواجن بالتكلفة (تحت التربية) ح/ ٤١٤
٤ - الصناعة	(أ) صافى مبيعات سلع تامة الصنع ح/ ٤١٤ (ب) تغير مخزون سلع تامة الصنع بالتكلفة ح/ ٤١٢ (ج) فرق تقييم التغير في المخزون تام الصنع ح/ ٤١٣ (البيع ناقصا التكلفة) (د) تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة ح/ ٤١٥ (هـ) مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ح/ ٤١٥

(و) إيرادات تشغيل للغير ح/ ٤١٦

٥ - المقاولات (١) قيمة الاعمال التي تم تنفيذها ح/ ٤١١

(ب) قيمة الاعمال تحت التنفيذ بالتكلفة ح/ ٤١٤

(ج) بالكامل اذا لم تتضمن جزءا مرحلا

من العام السابق (

(ح) قيمة التغير في الاعمال تحت التنفيذ

ح/ ٤١٤ بالتكلفة

(في حالة وجود رصيد مرحل

للاعمال تحت التنفيذ في اول الفترة)

٦ - التجارة (أ) صافي المبيعات (من بضائع بغرض

ح/ ٤١٨١ البيع)

(ب) مخزون بضائع بغرض البيع

ح/ ٤١٨٢ بالتكلفة

(ج) فرق تقييم التغير في مخزون

ح/ ٤١٨٣ بضائع بغرض البيع (البيع ناقصا التكلفة)

٧ - الخدمات :

مثل خدمات الفنادق ، المطاعم ،
المسارح ، دور العرض ، النقل ،
المواصلات ، التخزين ، النشر
والتوزيع
ح/ ٤١٧ يمثلها جميعها
خدمات مباحة

٨ - تأجير وبيع الاراضي والمقارات ، واستصلاح الاراضي
ويشمل :

- تأجير الاراضي والمقارات المبينة ويمثله ح/ ٤١٧ - خدمات مباحة (١)

- أتعاب الاشراف والادارة والتصميم ويمثله ح/ ٤١٧ خدمات مباحة

- بيع الاراضي والمقارات

تظهر نتيجته فقط في حساب العمليات الجارية

فان كانت ربما تظهر في المرحلة الاولى

ويمثله ح/ ٤٥ - ارباح مشروعات التصير

والامكان واستصلاح الاراضي

وان كانت خسارة تظهر في التحويلات التخصيصية

ويمثله ح/ ٣٦٤ - خسائر وأسمالية

(١) يستخدم ح/ ٤٤٢ - ايجارات دائنة في حالة ما اذا كان تاجير
المقارات نشاطا فرعيا للوحدة وليس نشاطا رئيسيا .

الفصل الثامن عشر

المبيعات من الانتاج التام

مبادئ عامة :

١ - يحدد اجمالي قيمة المبيعات (١) حسب سعر البيع تسليم مخازن البائع بموجب فاتورة البيع بالنسبة لمختلف الانشطة فيما عدا نشاط المقاولات الذي يحدد اجمالي مبيعات بموجب مستخلصات الاعمال المنتهية .

٢ - يتم البيع على اساس تسليم محل المشتري فيتعين تجنيب جميع المعروفات التي تزيد عن القيمة تسليم مخازن الوحدة البائعة ، وتوضح في بند أو بنود مستقلة على فاتورة البيع .

٣ - ينص النظام على الا تتضمن قيمة المبيعات اعانات الانتاج والتصدير، وكذا رسوم الاستهلاك ورسوم المبيعات التي تفرضها الدولة على عملية التوزيع وتحصلها الوحدة عند البيع لصالح الخزنة طبقا لمبدأ الحجز عند المنبع ، بمعنى الا تدخل هذه الرسوم ضمن تكلفة المبيعات والا تدخل ايضا ضمن ايرادات الوحدة بل تقيد في حساباتها الدائنة المختصة . ولا يقوت القاريء اننا اوضحنا من قبل وجهة نظرنا بشأن حصيلة الخزنة او غيرها من الرسوم المحصلة عند بيع السلعة من حيث ضرورة اعتبارها جزءا لا يتجزأ من ثمن البيع ولا يجوز خصمها منه (٢) .

٤ - تعتبر مبيعات الانتاج التام ما يباع من المنتجات نصف المصنوعة وهي الخامات التي اجريت عليها عمليات صناعية معينة جعلتها قابلة للبيع على حالتها وفي الوقت نفسه يمكن ان تجرى عليها عمليات اخرى داخل الوحدة لتحويلها الى منتج نهائي .

وفي هذه الحالة تعتبر الاصناف نصف المصنوعة ضمن اصناف الانتاج التام تثبت بسجلاته وتناثر بها الحسابات ١٣٧ - حركة الانتاج التام بسعر البيع ، ٢٧١ - الانتاج التام تحت البيع المقابل له .
٥ - يعتبر من مبيعات الانتاج التام كذلك :

(١) يخصم من هذه القيمة الخصم التجاري المقيّد بالفاتورة ، وكذا قيمة العمولة التي تكون مخصومة بالفاتورة .
(٢) انظر ص ٣٩٣ .

- البضائع المنصرفة بدون مقابل كهدايا او عينات بقيمتها البيعية .

- الانتاج المغيب .

وطبقا لقرار اللجنة الفنية الدائمة يفتح ح/ ١١١٦ { للهدايا والعينات .
اما الانتاج المغيب فلم يخص له حساب مستقل اذ يعالج كأحد اصناف
المبيعات . اما اذا كان هذا الانتاج ثالثا ، نفصل معالجته في هذه الحالة
كمخلفات الانتاج .

٦ - يحدد صافي قيمة المبيعات بأن يستبعد من اجمالي المبيعات
كل من :

- مردودات داخلة من مبيعات سنوات سابقة ح/ ١١١٢ {
- مرتجعات داخلة من مبيعات الفترة المالية ح/ ١١١٣ {
- خصم مسموح به ح/ ١١١٤ {
- نقل انتاج تام (اذا كان سعر البيع على اساس تسليم مخازن
المشتري) ح/ ١١١٥ {

المعالجة المحاسبية :

وتتم باجراء القيود التالية :

من ح/ ١٦١ - عملاء

او من ح/ ١٦٢ - اوراق قبض

(تبعا لحساباته الفرعية والجزئية المختصة)

الى ح/ ١١١١ { - اجمالي مبيعات

صنف / قسم

(قيمة فاتورة البيع رقم — تسليم مخازن

الوحدة البائعة متضمنة رسوم الانتاج وحصيلة

الخزانة) .

ويتمشي القيد السابق مع وجهة نظرنا من

حيث اعتبار الرسوم والحصيلة جزءا من ثمن

البيع ، اما القيد الذي يتفق والنظام فهو :

من ح/ ١٦١ عملاء

الى المذكورين

ح/ ١١١١ { - اجمالي مبيعات صنف / قسم

ح/ ٢٦٣٣٣ - حساب جاري رسوم انتاج

ح/ ٢٦٣٤١ - وزارة الخزانة - حصيلة

١ - البات اجمالي المبيعات

٢ - اثبات الهدايا والعينات

من ح/ ١١١٦ هدايا وعينات صنف/ صنف
الى ح/ ١١١١ - اجمالي مبيعات
صنف / قسم

٣ - اقفال حساب الهدايا والعينات

من ح/ ٣٦١ - تبرعات
ح/ ٣٦١٣ - هدايا وعينات (مقترح)
الى ح/ ١١١٦ هدايا وعينات
صنف / قسم
ويتمشي هذا القيد مع وجهة نظرنا باعتبار
الهدايا والعينات من قبيل التبرعات العينية .
اما طبقا للنظام فيتم اقفاله في ح/ ١١١١ صافي
مبيعات

٤ - اثبات المردودات والمرتجعات والغصم

من مذكورين
ح/ ١١١٢ - مردودات داخلة
ح/ ١١١٣ - مرتجعات مبيعات
ح/ ١١١٤ - خصم مسموح به
الى ح/ ١٦١ - عملاء

معالجة مصروفات النقل للخروج :

تتوقف معالجة مصروفات النقل للخارج
على الطريقة التي يتم بها النقل اي باسطول
الغير ام باسطول الوحدة . كما تختلف ايضا
بحسب طريقة اظهار هذه المصروفات سواء
بشكل منفصل على الفاتورة او بتحميلها على
قيمة المبيعات لعدم امكان فصلها على الفاتورة .
وفيما يلي شرح المعالجات المقترحة في هذه
الحالات .

أولا - اذا استخدم اسول الغير :

١ - حالة ظهور مصروفات النقل بشكل

منفصل على الفاتورة :

من ح/ ١٦١ - عملاء

(اجمالي قيمة الفاتورة)

١ - اثبات فاتورة البيع

الى مذكورين
 ح/١١١١ - اجمالي مبيعات صنف/قسم
 (قيمة للمبيعات تسليم محل البائع)
 ح/١١١٥ - نقل انتاج تام
 (مصروفات النقل المحملة على العميل)

من ح/١١١٥ - نقل انتاج تام
 الى ح/٢٦١ - موردين

ويتضح من القيد السابق ان دور الوحدة
 في عملية النقل لا يمثل دور الوسيط بين العميل
 والمورد .

فإذا حققت ربحاً من هذه العمليات يعتبر
 إيراداً متنوعاً ، أما إذا حققت خسارة فتخصم
 من حساب ١١١ - صافي مبيعات صنف/قسم

(ب) حالة عملية مصروفات النقل على
 المبيعات وعدم فصلها :

من ح/العملاء
 الى ح/١١١١ - اجمالي مبيعات صنف
 (باجمالي قيمة الفاتورة)

من ح/١١١٥ - نقل انتاج تام
 الى ح/١٦١ - موردين

من ح/١١١ - صافي مبيعات
 الى ح/١١١٥ - نقل انتاج تام
 وذلك بقيد اجمالي في نهاية العام

ثانياً - استخدم اسطول الوحدة :

١ - حالة ظهور مصروفات النقل منفصلة
 على الفاتورة :

من ح/١٦١ - عملاء
 (باجمالي قيمة الفاتورة)

٢ - اثبات فاتورة
 متعهد النقل

١ - اثبات فاتورة
 البيع

٢ - اثبات فاتورة
 متعهد النقل

٣ - خصم مصروفات
 النقل

الى مذكورين
ح/١١١١ - اجمالي مبيعات صنف/قسم
(قيمة المبيعات تسليم محل البائع)
ح/١٧ - خدمات مباعه
(القيمة المحددة لمصروفات النقل)

ويلاحظ اننا اعتبرنا الوحدة في هذه الحالة
انها تمارس نشاط النقل لحساب لعمالها(١) .

(ب) حالة تعلقه مصروفات النقل على قيمة
المبيعات وعدم فصلها :

وفي هذه الحالة يتم حصر تكلفة النقل
للمخارج في نهاية الفترة الحالية ويجرى اثباتها
بالقيد التالي :

من ح/١١١٥ - نقل انتاج تام
الى ح/١٧ - خدمات مباعه
(اثبات مقابل النقل)

تسوية الحسابات الجزئية :

وفقا لطريقة الترحيل الى دفاتر الاستاذ المختلفة التي سبق لنا
شرحها في بداية الباب الثاني ، فان الحسابات الجزئية الدائنة والمدينة
(من ١١١١ حتى ١١١٦) تقفل في الحساب الفرعي - صافي مبيعات
صنف / قسم .

بيع المنتجات بالتقسيط :

تقوم بعض الوحدات ببيع منتجاتها من السلع المعمرة على آجال
طويلة . وقد رأى البعض قيدها بتوسيط ح / ١٤ - اقراض طويل الاجل .
غير اننا نرى ضرورة توسيط ح / ١٦٢ - اوراق قبض اذ نص النظام
صراحة على استخدامه لعملاء النشاط الجارى . اما ح / ١٤ فهو يمثل
ما تمنحه الوحدة للغير من قروض .

وتثبت المبيعات التي تتم خلال الفترة في حساب اجمالي المبيعات
كالعتاد . اما ما تتضمنه من ارباح تخص سنوات لاحقة فتحسب وتخصم
بالقيد التالي :

من ح/١١١ - صافي مبيعات
الى ح / ٢٧٣٢ - ارباح مبيعات تقسيط

(١) صدر قرار اللجنة الفنية الدائمة للنظام المنشور بالتفسيرى رقم ٣
لسنة ١٩٦٨ ممرزا وجهة نظرنا هذه ، والتي سبق ان سجلناها فى الطبعة
الاولى صفحة ٢٥٥ .

الفصل التاسع عشر

التغير في مخزون الانتاج

تمهيد :

تشمل ايرادات النشاط الجارى عناصر عديدة من بينها ما يلى :

— تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة ح/ ١٢/٤

— فرق تقييم التغير في مخزون الانتاج التام ح/ ١٣/٤
(فرق سعر البيع عن التكلفة)

ونظرا لان هذه الحسابات تعتبر جديدة على المحاسبة المالية فسوف نوضح طريقة معالجتها بالمثال التالى :

مثال :

استخرجت من دفاتر احدى الوحدات الصناعية البيانات التالية :

— ارصدة أول السنة	
انتاج تام	١٠٠٠ وحدة نمطية
انتاج غير تام بالتكلفة	٥٠٠٠٠ جنيه
— المبيعات خلال العام	
— ارصدة آخر السنة	١٣٠٠٠ وحدة نمطية
انتاج تام	٣٠٠٠ وحدة نمطية
انتاج غير تام بالتكلفة	٦٠٠٠٠ جنيه
— تكلفة الانتاج للوحدة التامة	٤٠ جنيهها
(بالنسبة لمخزون أول وآخر السنة للتبسيط)	
— سعر بيع الوحدة	٥٠ جنيهها

ومن البيانات السابقة يمكن التوصل الى ايرادات النشاط الجارى على النحو التالى :

جنيه

$$٦٥٠٠٠٠ = (٥٠ \times ١٣٠٠٠) \text{ المبيعات}$$

$$١٢٠٠٠٠ = (٤٠ \times ٣٠٠٠) \text{ (يضاف) انتاج تام آخر المدة}$$

$$٣٠٠٠٠ = (١٠ \times ٣٠٠٠) \text{ (يضاف) فرق تقييم انتاج تام}$$

٨٠٠٠٠٠

$$٤٠٠٠٠ = (٤٠ \times ١٠٠٠) \text{ (يطرح) انتاج تام اول المدة}$$

$$١٠٠٠٠ = (١٠ \times ١٠٠٠) \text{ (يطرح) فرق تقييم انتاج تام}$$

٥٠٠٠٠٠

٧٥٠٠٠٠

الانتاج التام بسعر البيع

٦٠٠٠٠٠

(يضاف) الانتاج غير التام آخر المدة

٨١٠٠٠٠

٥٠٠٠٠٠

(يطرح) الانتاج غير التام اول المدة

٧٦٠٠٠٠

ايرادات النشاط الجارى

غير انه يمكن الوصول الى نفس النتيجة بطريقة اخرى كما يلى:

جنيه

٦٥٠٠٠٠٠

المبيعات

+ تغيير مخزون الانتاج التام بالتكلفة

٨٠٠٠٠٠

(٣٠٠٠ وحدة - ١٠٠٠ وحدة) \times ٤٠ جم

+ فرق تقييم تغير مخزون الانتاج التام

٢٠٠٠٠٠

(٣٠٠٠ وحدة - ١٠٠٠ وحدة) \times ١٠ جم

٧٥٠٠٠٠٠

الانتاج التام بسعر البيع

١٠٠٠٠٠

+ تغير مخزون الانتاج غير التام

٧٦٠٠٠٠٠

ايرادات النشاط الجارى

المعالجة الحسابية :

فى اول السنة

من مذكورين .

٥٠٠٠٠ حـ / ١٣٢١ - مخزون انتاج غير تام

٤٠٠٠٠ حـ / ١٣٣ - مخزون انتاج تام

١ - قيد الاستحقاق

(م ٢٧ - النظام المحاسبى)

الى المذكورين

.....

.....

.....

(حسابات الخصوم المختلفة)

خلال السنة :

٦٥٠٠٠٠ من ح/ ١٦١ - عملا

٦٥٠٠٠٠ الى ح/ ١١١١ مبيعات

انتاج تام

٢ - قيد المبيعات

في آخر السنة :

١٢٠٠٠٠ من ح/ ١٣٣ - مخزون انتاج تسام

١٢٠٠٠٠ الى ح/ ١١٢ - تغير مخزون

انتاج تام بالتكلفة

٣ - اثبات جرد انتاج

تام بالتكلفة

٦٠٠٠٠ من ح/ ١٣٣١ - مخزون انتاج غير تام

٦٠٠٠٠ الى ح/ ١١٤ - تغير مخزون

انتاج غير تام بالتكلفة

٤ - اثبات جرد انتاج

غير تام بالتكلفة

٤٠٠٠٠ من ح/ ١١٢ - تغير مخزون انتاج تام

بالتكلفة

٤٠٠٠٠ الى ح/ ١٣٣ - مخزون انتاج تام

٥ - اقفال جرد اول

اللمة

٨٠٠٠٠ من ح/ ١١٢ - تغير مخزون انتاج تام

بالتكلفة

٨٠٠٠٠ الى ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية

٦ - ترحيل التغير

الى الموارد

٥٠٠٠٠ من ح/ ١١٤ - تغير مخزون انتاج غير تام

٥٠٠٠٠ الى ح/ ١٣٣١ - مخزون انتاج

غير تام

٧ - اقفال جرد

اول اللمة

١٠٠٠٠ من ح/ ١٤ تغير مخزون انتاج غير تام
بالتكلفة
١٠٠٠٠ الى ح/ ٢٨١ العمليات الحارية

٢٠٠٠ من ٣٥٨/٥ - فرق تقييم التغير في مخزون انتاج تام
٢٠٠٠ الى ١٣/٥ - الفرق تقييم التغير في مخزون انتاج تام

٢٠٠٠ من ح/٤١٣ - فرق تقييم التغير في مخزون انتاج تام
٢٠٠٠ الى ح/٢٨١-العمليات الجارية

٢٠٠٠ من ح./ ٢٨١ العمليات الجارية
٢٠٠٠ الى ح./ ٣٥٨-فرق تقييم التعديل
في مخزون انتاج تام

حسابات الاستاذ :

ج: ۱۳۳ - مخزون انتاج تام

منه	إلى	منه	إلى
٤٠٠٠٠	إلى مذكورين	٤٠٠٠٠	من ح/ ٤١٢
١٢٠٠٠٠	(قيد الافتتاح أول المدة)	١٢٠٠٠٠	(قيد إقفال أول المدة)
	إلى ح/ ٤١٢		وصيد مرحل (للميزانية)
١٦٠٠٠٠	(جرد آخر المدة)	١٦٠٠٠٠	

ح / ٤١٢ - تقرير مخزون انتاج تام بالتكلفة

منه	له
٤٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠
إلى ح/ ١٣٣	من ح/ ١٣٣
(إقفال أول المسدة)	(جرد آخر المسدة)
٨٠٠٠٠	
إلى ح/ ٢٨١ - عمليات	
جارية (١)	
(ترحيل التغير إلى الموارد)	
١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠

ح / ١٣٢١ - مخزون انتاج غير تام (٢)

٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
إلى ح/ ١٣٢١	من ح/ ٤١٤
(قيد الافتتاح أول المسدة)	(قيد إقفال أول المسدة)
٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
إلى ح/ ٤١٤	رصيدهم حل (الميزانية)
(جرد آخر المسدة)	
١١٠٠٠٠	١١٠٠٠٠

ح / ٤١٤ - تقرير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة

٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
إلى ح/ ١٣٢١	من ح/ ١٣٢١
(إقفال أول المسدة)	(جرد آخر المسدة)
١٠٠٠٠	
إلى ح/ ٢٨١ (٣)	
(ترحيل التغير إلى الموارد)	
٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠

(١) هذا القيد يتغير الى : من ح/ ٢٨١ الى ح/ ٤١٢ في حالة ما اذا كانت قيمة الجرد اخر المسدة اقل من قيمة الجرد اول المسدة ويظهر ايضا في الجانب الدائن من ح / ٢٨١ ولكن بقيمة سالبة .

(٢) يعالج الحساب ١٣٢٢ - اعمال تحت التنفيذ بنفس طريقة معالجة هذا الحساب .

(٣) يتغير هذا القيد الى : من ح/ ٢٨١ الى ح/ ٤١٤ .

وذلك اذا كانت قيمة مخزون اخر المسدة اقل من قيمة مخزون اول المسدة ويظهر ايضا في الجانب الدائن من ح/ ٢٨١ ولكن بقيمة سالبة .

ح/٤١٣ - فرق تقييم التغير في مخزون انتاج تام

من	ل	من	ل
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠

ح/٣٥٨ فرق تقييم التغير في مخزون انتاج تام

من	ل	من	ل
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠

ح/٢٨١ العمليات الجارية

ل	ل	ل	ل
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠

فرق تقييم التغير في المخزون ان كان سالبا :

قد يكون هذا الفرق بالسالب نتيجة زيادة سعر التكلفة عن سعر البيع ، او بسبب زيادة مخزون أول المدة عن مخزون آخر المدة ، وفي هذه الحالة يكون قيده من ح/٤١٣ الى ح/٣٥٨ ، ويرحل ح/٤١٣ الى الجانب الدائن من ح/٢٨١ بالسالب ، كما يرحل ح/٣٥٨ الى الجانب المدين من ح/٢٨١ بالسالب ايضا .

وبديهي ان استخدام هذا القيد في حالة زيادة سعر التكلفة عن سعر البيع لا يمنع من تكوين محصل بالفرق .

هذا ومن المعروف ان فرق التقييم يظهر في جانبي حساب العمليات الجارية حتى لا تختل نتائج عمليات الوحدة ، ففي جانب الموارد يضاف الى المبيعات ان كان موجبا ويطرح منها ان كان سالبا ، اما في جانب الاستخدامات فهناك رأيان بشأن طريقة معالجته الاول يرى اضافته او طرحه من مجموع حساب المصروفات التحويلية الجارية (ح/٣٥) باعتباره متفرعا من (ح/٣٥٨) اما الرأي الثاني فيقضي باضافته أو طرحه من مجموع الاستخدامات الواردة في المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية .

ونحن نميل لاتباع هذا الرأي لان مجموع المصروفات التحويلية الجارية لا يظهر على وجه هذا الحساب كما هو واضح في النموذج الذي وضعه له النظام ، هذا الى جانب ان عناصر تلك المصروفات مختلفة في طبيعتها وليس هناك اى مضمون اقتصادى لحاصل جمعها ، كما لا يمكن خصم الفرق السالب من اى منها .

الفصل العشرون

المبيعات من البضائع بفرض البيع

تمهيد :

افرد النظام حسابات خاصة لمعالجة البضائع بفرض البيع وهذه الحسابات هي :

- ح/ ١٨١ - صافي مبيعات
- ح/ ١٨٢ - تغير مخزون بضائع بفرض البيع بالتكلفة
- ح/ ١٨٣ - فرق تقييم التغير في مخزون بضائع بفرض البيع ويشمل الحساب ١٨١ الحسابات الاتي بيانها
- ح/ ١٨١١ - اجمالي مبيعات صنف / قسم (دائن)
- ح/ ١٨١٢ - مردودات مبيعات داخلية من سنوات سابقة (مدين)
- ح/ ١٨١٣ - مرتجعات مبيعات (مدين)
- ح/ ١٨١٤ خصم مسموح به (مدين)
- وقد اضافت اللجنة الفنية القائمة الحسابين التاليين (١) :
- ح/ ١٨١٥ - نقل مبيعات بضائع بفرض البيع (مدين)
- ح/ ١٨١٦ - هدايا وعينات (مدين)
- هذا وقد سبق لنا الاشارة الى ضرورة فتح الحسابين :
- ح/ ١٣٧١ - حركة المشتريات بفرض البيع (بسعر البيع)
- ح/ ٢٧١١ - مشتريات بفرض البيع - تحت البيع

المعالجة المحاسبية

ان معالجة مبيعات البضائع بفرض البيع ومخزونها لا تختلف في شيء عن معالجة مبيعات الانتاج التام ومخزونه اللهم الا في ارقام الحسابات ورغمما عن ذلك فاننا نقسم فيما يلي عرضا شاملا لهذه المعالجة خدمة لقطاع التجارة .

(١) اضيفت بالمتشور رقم ٢ لسنة ١٩٦٨ .

في أول السنة
من مذكورين

ح/ ١٣٥ - مخزون بضائع بفرض البيع
الى مذكورين

من ح/ ١٣٧١ - حركة مشتريات بفرض
البيع (بسعر البيع)
الى ح/ ٢٧١١ - مشتريات بفرض
البيع (تحت البيع)

خلال السنة

(١) من ح/ ٣٤ - مشتريات بفرض البيع

الى مذكورين

ح/ ٢٦١ - موردين
(مشتريات معجلة)
أو ح/ ١٣٦ - اعتمادات مستندية
(مشتريات خارجية)

ويلاحظ أن النظام لم يوسط حسساب
« المخزون » بالنسبة للمشتريات بفرض البيع
وإن كان ذلك لا يحسول دون اتباع الاجراءات
والسجلات المخزنية لأغراض الرقابة الداخلية .

(ب) من ح/ ١٣٧١ - حركة مشتريات بفرض
البيع
الى ح/ ٢٧١١ - مشتريات بفرض البيع
(تحت البيع)

١ - قيد الافتتاح

٢ - اثبات جرد أول
المدة بسعر البيع

٣ - اثبات المشتريات

٤ - قيد إجمالي
للمبيعات

(١) من ح/ ١٦١ - عملاء
إلى ح/ ١٨١١ - إجمالي مبيعات

(ب) من ح/ ٢٧١١ - مشتريات بفرض
البيع (تحت البيع)
إلى ح/ ١٣٧١ - حركة مشتريات
بفرض البيع

من ح/ ١٨١٦ هدايا وعينات
إلى ح/ ١٨١١ - إجمالي مبيعات

٥ - الهدايا والعينات

٦ - الردودات
والترتجات والخصم
المسموح به

(١) من مذكورين
ح/ ١٨١٢ - مردودات مبيعات
ح/ ١٨١٣ - مرتجات مبيعات
ح/ ١٨١٤ - خصم مسموح به
إلى ح/ ١٦١ - عملاء

(ب) من ح/ ١٣٧١ - حركة مشتريات
بفرض البيع
إلى ح/ ٢٧١١ - مشتريات
بفرض البيع

في آخر السنة :

من مذكورين
ح/ ٣٥١١ - رسوم جمركية
ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية
(وصيد حساب البضائع بفرض
البيع)
إلى ح/ ٣٤ - مشتريات بفرض البيع

كذلك تسوى الحسابات الجزئية المدينة
والدائنة مع ح/ ١٨١ - صافي مبيعات

٧ - تسوية حساب
المشتريات

٨ - تسوية الحسابات
الجزئية

٩ - اقفال رصيد
اول المدة

من ح/١٨٢ - تغير مخزون بضائع بفرض
البيع بالتكلفة
الى ح/١٣٥ - مخزون بضائع
بفرض البيع

١٠ - اثبات جرد
آخر المدة

(١) من ح/١٣٥ - مخزون بضائع بفرض البيع
الى ح/١٨٢ - تفسير مخزون
بضائع بفرض البيع بالتكلفة

(ب) من ح/٢٧١ - مشتريات بفرض البيع
الى ح/١٣٧١ - حركة مشتريات
بفرض البيع

١١ - اثبات التغير في
المخزون

من ح/٢٨١ - العمليات الجارية
الى ح/١٨٢ - تغير مخزون بضائع
(يرحل بقيمة سالبة الى جانب
الموارد)
(التغير بالسالب في هذا القيد للايضاح)

١٢ - اثبات فرق
التقييم السالب
وترجيحه الى
العمليات الجارية

من ح/١٨٣ - فرق تقييم التغير في مخزون
البضائع
الى ح/٣٥٩ - فرق تقييم التغير
في مخزون البضائع

(فرق التقييم بالسالب لان مخزون آخر
المدة اقل من مخزون اول المدة ، ويقتل كل من
هذين للحسابين في حساب ٢٨١ بقيمة سالبة)

الفصل الحادى والعشرون

المشغولات الداخلية

تمهيد

بعد ما عالجتا المبيعات والتغير في المخزون لم يتبق من إيرادات النشاط الجارى سوى المشغولات الداخلية ، إيرادات تشغيل للغير ، خدمات مباحة .

ونظرا لأن معالجة المنصرين الآخرين لا تحتاج الى إيضاح اذ تنطبق عليهما قواعد معالجة آليبيعات ، لذلك يقتصر هذا الفصل على شرح العنصر الأول .

تمثل المشغولات الداخلية كما عرفها النظام في « إنتاج الوحدة من الاصول لا بقصد البيع للغير وإنما بقصد الاستخدام الذاتى في العمليات الرأسمالية بدلا من اسناد هذه للمشغولات للغير » .

وفي ضوء هذا التعريف فان للمشغولات الداخلية وجهين :

الاول يعبر عن تشغيلها أو انتاجها وهى بهذه الصفة تعتبر جزءا من إيرادات النشاط الجارى ، أى انها بمثابة مبيعات من الوحدة لذاتها ، ولكنها تقوم بتكلفة انتاجها حتى لا تحقق الوحدة ربحا من نفسها ، اما الوجه الثانى : فيعبر عن استخدامها ، وهى بهذه الصفة تعتبر جزءا من التكوين الرأسمالى للوحدة .

ومن الاصول التى يمكن تشغيلها داخليا بدلا من اسنادها للغير

مما يلى :

١ - الاصول الثابتة ، بمختلف حساباتها ٠٠٠ ح/ ١١١ حتى ح/ ١١٨ .

٢ - الاصول المتداولة من : قطع الفيسار والمهمات ٠٠٠٠٠٠ ح/ ١٣١٣ .

مواد التعبئة والتغليف ٠٠٠ ح/ ١٣١٤

ولم يحدد النظام بوضوح ما اذا كانت المشغولات تشمل هذين النوعين من الاصول أم انها تقتصر على الثابتة فقط . لذلك فقد ثار رايان في هذا الشأن اولهما يرى أن للمشغولات تشمل ما يتم إنتاجه داخليا من اصول ثابتة ومتداولة مما بحسبة ان عملية تشغيل قطع الفيسار ومواد

التعبئة وتموين المخزون بها عملية راسمالية ، وإن المخزون ضمن التكوين الرأسمالي في قائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية جنباً إلى جنب مع الأصول الثابتة .

أما الرأى الثانى : فيميل إلى قصر المشغولات الداخلية على الأصول الثابتة فقط ، ونحن نؤيد هذا الرأى مستندين في ذلك إلى ما يلي :

(أ) أن تشغيل قطع الغيار ومواد التعبئة داخلياً شأنه شأن شراءها من الغير . وحيث أن شراء هذه المستلزمات يعتبر عملاً جارياً فهكذا ينبغي أن يعالج تشغيلها أيضاً .

(ب) أن ما يعتبر تكويناً رأسمالياً من هذه المستلزمات ليس كل قيمة المشتريات ولا كل قيمة المشغولات منها وإنما قيمة الزيادة فقط في مخزونها آخر المدة عن مخزونها أول المدة . وهو أمر لا يظهر عند الشراء أو التشغيل ولكن عند الجرد في نهاية المدة .

ومن ثم فإننا نرى تعديل التعريف الذى وضعه النظام للمشغولات الداخلية بحيث يصبح كالتالى :

تتمثل للمشغولات الداخلية في إنتاج الوحدة من الأصول الثابتة لا بقصد البيع للغير وإنما بقصد الاستخدام الذاتى في العمليات الرأسمالية بدلاً من إسناد هذه المشغولات للغير .

ويضع هذا التعريف شرطين للمشغولات أولهما أن تكون من الأصول الثابتة والثانى ألا تكون بقصد البيع للغير وإنما بقصد الاستخدام الذاتى في العمليات الرأسمالية .

وفي ضوء هذا التعريف يمكن معالجة العاليتين التاليتين :

١ - الأصول الثابتة من منتجات الوحدة للبيع :

الأصول الثابتة التى تضيفها الوحدة إلى التكوين الرأسمالى من منتجاتها التى تقوم بإنتاجها أصلاً بقصد البيع للغير - كما في حالة اقتناء شركة مصر لصناعة السيارات سيارة من إنتاجها - تقيّد ضمن حساب المبيعات ولكن بتكلفة إنتاجها وليس ضمن البيع ويعتبر الفرق بمثابة خصم تجارى على الفاتورة .

٢ - إنتاج المراحل والأقسام ومراكز الخدمات :

إنتاج الأقسام من المنتجات التامة التى تعيد الوحدة استخدامها في أقسام أخرى ، كالمشغولات الخشبية أو البلاط التى تستخدمها وحدة مقاولات فيما تنفذه من عمليات .

وهذه تعالج مثل انتاج المراحل من المنتجات نصف المصنوعة (وهي المنتجات التي اجريت عليها عمليات صناعية معينة جعلتها قابلة للبيع على حالتها كما يمكن ان تجرى عليها عمليات اخرى داخل الوحدة لتحويلها الى منتج نهائي) .

ويتبع في معالجتها شأنها شأن المشغولات من قطع الغيار ومسود التعبئة ما يلي :

(أ) تحصر في مخزون خاص وتسجل في سجلات احصائية للرقابة عليها وارد منصرف بالكميات فقط .

(ب) ما يباع منها يقيد ضمن ح/ ١١١١ - اجمالي مبيعات كالعتاد .

(ج) في نهاية السنة يجرّد المتبقى منها في المخزن ويقيد :

اما في ح/ ١٢ - تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة .

اذا كانت الوحدة تستهلك بيعه وفقا لخطتها البيعية . او في ح/ ١٤ - تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة .

اذا كانت الوحدة تستهدف استخدامه داخليا وفقا لخطتها الانتاجية .

(د) ومن الواضح ان ما يتم صرفه منها بقصد الاستخدام الذاتي في عمليات جارية اخرى قد ظهرت قيمته مرة واحدة في حساب العمليات الجارية عند قيد عناصر تكلفته على الحسابات النوعية المختلفة للاستخدامات .

علاقة المشغولات الداخلية بحساب الانتاج والمتاجرة :

من المعروف ان المشغولات الداخلية التسامة بالتكلفة قد ظهرت في الجانب الدائن من حساب الانتاج والمتاجرة بينما لم تظهر في الجانب المدين مراقبة مراكز العمليات الراسمالية . ومن الواضح ان هذا الوضع لم يكن سائما اذ لا يؤدي الى توازن جانبي الحساب .

ولمعالجة هذا الاختلال كان هناك احد حلين اولهما هو اضافة مراقبة العمليات الراسمالية الى الجانب المدين من حساب الانتاج والمتاجرة ، وفي هذه الحالة يتساوى مجموع مع مجموع حساب العمليات الجارية . اما الحل الثاني فهو حذف المشغولات التامة من الجانب الدائن من حساب الانتاج والمتاجرة ، وفي هذه الحالة يختلف عن حساب العمليات الجارية اذ يصبح قاصرا على الانتاج بقصد البيع . وهذا هو الحل الذي اخسنت به اللجنة الفنية الدئمة وصدر بشأن تنفيذه قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٥ لسنة ١٩٦٨ .

المعالجة المحاسبية :

١ - المشغولات التامة :

نختص مراقبة مراكز العمليات الراسمالية
بمحصن عناصر تكلفة المشغولات الداخلية من
الاصول الثابتة ثم يتم تحديد تكلفة الانتاج التام
من كل نوع من هذه المشغولات ويجرى اثباتها
بالقيود التالية :

من ح/ ١٢١ - تكوين سلمي

(الحساب النوعي المناسب)

الى ح/ ٤١٥ - مشغولات داخلية
بالتكلفة

١ - البات تكلفة

المشغولات التامة

٢ - افعال حساب

المشغولات التامة

٣ - زيادة الاصول

الثابتة بالمشغولات التامة

من ح/ ٤١٥ - مشغولات داخلية تامة

الى ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية

من ح/ اصول ثابتة (بحسب نوع المشغولات
لداخلية التامة)

الى ح/ ١٢١ - تكوين سلمي

(ب) المشغولات غير التامة :

قد يستغرق اتمام المشغولات الداخلية او
اعدادها للفرض المنتجة من اجله اكثر من فترة
مالية ، ونظرا لان النظام لم يتعرض للمشغولات
الداخلية غير التامة فاننا نرى معالجتها بمثابة
انتاج غير تام او اعمال تحت التنفيذ على ان
يخصص لها ح/ ١٢٢٣ ويستخدم في اثباتها
القيود التالية :

خلال الفترة المالية الاولى :

يتم تحديد تكلفتها بطرح قيمة المشغولات
الداخلية التامة من اجمالي مراقبة مراكز العمليات
الرأسمالية .

وفي نهاية الفترة المالية يجرى القيد التالي :

١ - اثبات المشغولات غير التامة	من ح/ ١٣٢٣ - مشغولات داخلية غير تامة الى ح/ ٤١٤ - تقرير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة خلال الفترة المالية التالية : من مذكورين : .
٢ - قيد الافتتاح	ح/ ١٣٢٣ - مشغولات داخلية غير تامة الى مذكورين .
٣ - اقبال رصيد اول السنة	. . . (حسابات الخصوم) في نهاية الفترة للمالية : من ح/ ٤١٤ - تقرير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة الى ح/ ١٣٢٣ - مشغولات داخلية غير تامة
٤ - اثبات المشغولات التامة	من ح/ ١٢١ تكوين سلمي الى ح/ ٤١٥ - مشغولات داخلية تامة بالتكلفة
٥ - اثبات رصيد المشغولات غير التامة في نهاية الفترة	من ح/ ١٣٢٣ - مشغولات غير تامة الى ح/ ٤١٤ - تقرير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة ثم يقفل ح/ ٤١٤ في حساب العمليات الجارية

مشاكل المشغولات الداخلية في الوحدات الامرّة والمنفلة :

رغم ان المعالجة السابقة للمشغولات الداخلية تسائر قواعد النظام
الا انها تثير بعض المشاكل التي تظهر اهميتها بالنسبة للوحدات المتخصصة
في انشاء الاصول وهي الوحدات المشتغلة بعمليات استصلاح الاراضي ،
تمهيد وتقسيم الاراضي ، اقامة العمارات السكنية بقصد بيعها او تملكها ،
وذلك في حالة قيام هذه الوحدات بانشاء الاصول بمعرفتها ولحسابها ، اي
اذا كانت وحدات امرّة ومنفلة معا .

واهم هذه المشاكل هي بعثرة استخداماتها الاستثمارية بين حسابين
ح/ ١٢ - مشروعات تحت التنفيذ بالنسبة للجزء الذي تم من المشغولات

الداخلية : ح / ١٣٢٢ (١) أعمال تحت التنفيذ بالنسبة للجزء غير التام منها .

ويترتب على هذا الوضع صعوبة متابعة المشروعات الاستثمارية ومراقبة الاتفاقات على الاعتمادات المخصصة لها .

ونظرا لأهمية المشغولات الداخلية بالنسبة للوحدة الا مرة والمنفصلة نسوق للمثال الرقمي التالي لايضاح طريقة معالجتها .

مثال :

- تقوم احدى وحدات الامكان والتعمير باقامة عمارة بدىء في تنفيذها خلال العام ٨١/٨٢ حيث بلغ مجموع ما تكلفته حتى نهاية العام ٩٥٠٠٠ جنيه .
- استمر الاتفاق على العمارة خلال العام التالي فبلغت قيمة ما اضيف اليها حتى يونيو ٥٠٠٠ جنيه .

- بيعت العمارة وهي لا تزال تحت الاستكمال بمبلغ ١٧٥٠٠٠ جنيه نقدا ، على ان تلتزم الوحدة باستكمال الاجزاء التى تنقصها وقدرت تكاليفها بمبلغ ٥٥٠٠٠ جنيه .

تم استكمال التكلفة في عام ٨٣/٨٤

- وفيما يلي قيود اليومية :

فى اول السنة المالية ٨٢/٨٣ :

من/مذكورين

٩٥٠٠٠ ح/١٣٢٢ - اعمال تحت التنفيذ

الى مذكورين ٩٥٠٠٠

١ - قيد الافتتاح

(ظهور رصيد اول المدة للمشغولات الداخلية غير التامة ضمن قيد الافتتاح)

خلال السنة المالية ٨٢/٨٣ :

١٠٠٠٠٠ من ح/١٢١ - تكوين سلع

١٠٠٠٠٠ الى ح/١٥ - مشغولات

داخلية تامة

بالتكلفة

قيمة ما تم من اعمال حتى تاريخ بيع العمارة

(٩٥٠٠٠ جنيه مرحل من العام السابق ،

٥٠٠٠ جنيه خلال العام الحالي حتى تاريخ البيع) .

٢ - قيمة ما تم من اعمال

(١) لا يستخدم ح/١٣٢٢ للمقترح في هذه الحالة .

٣ - تحويل قيمة
ما تم إلى الأصول
المختصة

١٠٠٠٠٠ من ح/ ١١٢١ مبانى نشاط انتاجي
١٠٠٠٠٠ الى ح/ ١٢١ - تكوين سلمي
(تحويل تكلفة العمارة تحت البيع لحساب
الأصل المختص) *

٤ - اثبات البيع

١٧٥٠٠٠ من ح/ ١٧١١ - مدينى بيع اصول
١٧٥٠٠٠ الى ح/ ١٧٤١ اصول مباعه

٥ - تحصيل ثمن البيع

١٧٥٠٠٠ من ح/ ١٨٢ - بنك حساب جارى *
١٧٥٠٠٠ الى ح/ ١٧٤١ - مدينى بيع
أصول

٦ - اثبات البيع

١٧٥٠٠٠ من ح/ ١٧٤١ - اصول مباعه
الى مذكورين
١٠٠٠٠٠ من ح/ ١١٢١ مبانى نشاط انتاجي
(تكلفة الاصل)
٥٥٠٠٠ من ح/ ٢٧٣٣١ - التزامات
استكمال مرافق (التكاليف المقدرة لاستكمال
المرافق)
٢٠٠٠٠ من ح/ ٤٥ - ارباح مشروعات التعمير
والاسكان واستصلاح الاراضي

٧ - اقفال رصيد اول
المدة للأعمال
تحت التنفيذ

في نهاية السنة المالية ٨٣/٨٢ :
٩٥٠٠٠ من ح/ ٤١٤ - تقرير مخزون أعمال
تحت التنفيذ بالتكلفة
٩٥٠٠٠ الى ح/ ١٣٢٢ - أعمال تحت
التنفيذ

(م ٢٨ - النظام المحاسبى)

خلال السنة المالية ٨٣/٨٤ :

٥٥٠٠٠ من ح/ ١٢١ - تكوين منطى
٥٥٠٠٠ الى ح/ ١٥ - مشغولات داخلية
تامة

٥٥٠٠٠ من ح/ ١١٢١ - مبانى نشاط انتاجى
٥٥٠٠٠ الى ح/ ١٢١ - تكوين سلعى

٥٥٠٠٠ من ح/ ٢٧٣٣١ - التزامات استكمال
مرافق
٥٥٠٠٠ الى ح/ ١١٢١ - مبانى نشاط
انتاجى

تام

١ - قيمة ما تم من
أعمال

٢ - ترحيل باقى تكلفة
العمارة

٣ - اقفال رصيد
ح ٢٧٣٣١

الفصل الثاني والعشرون

الايرادات الجارية والتخصيصية

يتناول هذا الفصل شرح القاعدة العامة لمعالجة الايرادات الجارية والتخصيصية هذا فضلا عن معالجة ايرادات المخلفات بوصفه احد الموضوعات الذي خصه النظام بقواعد معينة لمعالجته .

القاعدة العامة للمعالجة :

يمكن تقسيم الايرادات الجارية والتخصيصية الى مجموعتين :

المجموعة الاولى :

وهي الايرادات معلومة القيمة وتاريخ الاستحقاق مسبقا ، من ذلك الايجارات الدائنة وبعض انواع الفوائد الدائنة .

المجموعة الثانية :

وهي الايرادات التي لا تعرف قيمتها ولا تاريخ استحقاقها الا بحدوث الواقعة المنشئة لها ، وينطبق ذلك على معظم بنود الايرادات الجارية والتخصيصية .

والمقترح بالنسبة للمجموعة الاولى ان القيود المتعلقة بالاستحقاق في اول كل شهر تثبت من واقع تسوية ، ويقيد التحصيل الفعلي في تاريخ التحصيل من واقع اذون او ايصالات التحصيل .

اما بالنسبة للمجموعة الثانية فيقد كل من الاستحقاق والتحصيل الفعلي من صور اذون او ايصالات التحصيل ، في تاريخ التحصيل الفعلي .

وفي كلتا الحالتين يتم اثبات استحقاق هذه الايرادات كما يلي :

من ح/ ١٧٣ - ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة .

(الحسابات الفرعية بحسب نوع ايرادات)

الى مذكورين

ح/ ٤٢١ أو ٤٢٢ - امانات

ح/ ٤٣ - ايرادات اوراق مالية

ح/ ٤٤١ - فوائد دائنة

ح/ ٤٤٢ - ايجارات دائنة

ح/ ٤٤٤ - ايرادات سنوات سابقة

ح/ ٤٤٥ - تعويضات غرامات

ح/ ٤٤٦ - عيولات (١)

ثم يثبت تحصيلها كالمعتاد

ومن الواضح انه اذا لم تحصل بعض الايرادات الجارية والتخصيصية المستحقة حتى نهاية السنة المالية ، نتج عن ذلك ظهور رصيد مدين للحساب ١٧٣ بالميزانية ممثلا للايرادات المستحقة .

وبالعكس فانه اذا تم تحصيل مبالغ تزيد عن المستحق خلال السنة المالية ، فان ذلك يؤدي الى ظهور رصيد دائن للحساب ١٧٣ بالميزانية ممثلا لايرادات محصلة مقدما .

وقد توجد ارصدة مدينة للحساب ١٧٣ لبعض انواع الايرادات ، وارصدة دائنة لانواع اخرى ، وفي هذه الحالة يظهر كل منها في الحساب المناسب من الميزانية .

معالجة المخلفات :

خصص الدليل للمخلفات ثلاثة حسابات هي :

١ - ح/ ١٣١٥ - مخزن مخلفات

ليبين حركتها ورصيداها في نهاية الفترة ، وتسجل فيه المخلفات (مخلفات الانتاج فقط) بقيمة تقديرية على اساس متوسط سعر البيع خلال العام السابق ، وذلك بالنسبة لكل عملية تقيد في جانبه المدين او الدائن .

٢ - ح/ ٣٢٥ - مخلفات

ليبان المستخلص منها في الانتاج

٣ - ح/ ٤٤٦١ - ارباح بيع مخلفات

وكان يسمى « مبيعات مخلفات » ، وعُدل بقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١ لسنة ١٩٦٧ .

٤ - ح/ ٤١٩ - مخلفات انتاج

(اضيف بقرار من اللجنة الفنية الدائمة (٢))

وفيما يتعلق بالمعالجة الحاسبية للمخلفات فتختلف بحسب مصدرها ، فمن المعروف أن هناك ستة مصادر للمخلفات نوضحها فيما يلي :

١ - مخلفات الاصول الثابتة

(١) يلاحظ ان بقية عناصر الايرادات المتنوعة لها طرق اثباتها الخاصة .

(٢) منشور تفسيرى رقم ٢ لسنة ١٩٦٨ .

وقد سبق لنا التعرض لها عند معالجتنا لموضوع تخريد الاصول
الثابتة فافترضنا ادخالها المخزن بالكمية فقط بدون قيمة ، واعتبار ثمن
البيع ارباح بيع مخلفات ، لانها فقدت صفتها كاصل ثابت .

٢ - مخلفات مواد تغليف الاصول الثابتة

وهي مواد لف وحزم وتغليف الاصول الثابتة المشتراة من اخشاب
وغيرها .

ونرى معالجتها بنفس الطريقة التي عولجت بها مخلفات الاصول
الثابتة .

٣ - مخلفات المستلزمات السلعية قبل استخدامها .

وهي المستلزمات السلعية التي تتلف او تفسد وهي ما زالت في مخزونها
قبل استخدامها وذلك نتيجة سوء التخزين او انتهاء مدة صلاحيتها او
لغيرها من الاسباب .

وفي هذه الحالة تضاف الى حساب ١٣١٥ في مقابل استبعادها من
حساب ١٣١ (وتفرصاته بحسب نوعها) ، وتحدد قيمتها على اساس
المتوسط المتحرك عند الاستبعاد والاضافة والجرد .

ويقيد ثمن بيعها في الجانب الدائن من ح/ ١٣١٥ ، ويعتبر الفرق
بين ثمن البيع والتكلفة ارباح بيع مخلفات او خسائر رأسمالية حسب
الاحوال .

{ - مخلفات البضائع بغرض البيع
المخلفات الخاصة بالبضائع المشتراة بغرض البيع نوعان :

(ا) البضائع التالفة او الفاسدة

وهذه تعالج باستبعاد قيمتها (على اساس التكلفة الفعلية) من
حساب ٣٤ و اضافتها الى حساب ١٣١٥ .

(ب) مواد التعبئة والتغليف

فاذا كانت هذه المواد من الانواع المتداولة فانها لا تعتبر من
قبيل المخلفات ، لانه ترد الى المورد . وتعالج في هذه الحالة في ضوء ما شرحناه
بصدها في الفصل الثاني عشر .

اما مواد التعبئة والتغليف المستهلكة فتعالج باعتبارها مخلفات
انتاج .

٥ - مخلفات المستلزمات المنصرفة للتشغيل :

ومن انواع هذه المخلفات :

- مواد التعبئة والتغليف المستهلكة لهذه المستلزمات .

- قطع الغيار المخردة .

- المواد والمهمات المستعملة .

- بوابق الخامات والمواد التي لا تستخدم في نفس الغرض ثانية

(اما اذا كانت تستخدم ثانية فتزد الى مخزن المستلزمات

بالاستبعاد من حساب ٣٢)

وهذه الأنواع تعتبر من مخلفات الانتاج .

٦ - مخلفات عمليات التشغيل :

ومن أمثلتها :

- الانتاج التالف (اما الانتاج المعيب فيعتبر كأحد اصناف الانتاج

من الدرجة الثانية أو دونها)

- العوادم والنفايات والبواقي كنشارة الخشب وبرادة المعادن

وقصاصات النسيج وغيرها .

وهذه الأنواع ايضا تعتبر من مخلفات الانتاج

ولايضاح الطريقة المستخدمة في معالجة مخلفات الانتاج (انواع ٤ ،

٥ ، ٦) نسوق المثال الرقمي التالي :

مثال :

استخرجت البيانات التالية من دفتر احدى الوحدات في نهاية السنة

المالية .

جنيه

٥٠٠٠

- رصيد مخلفات الانتاج في ١/٧/٨٣

١٥٠٠٠

- مخلفات الانتاج خلال السنة المالية

(على اساس متوسط اسعار البيع في العام الماضي)

٣٥٠٠

- مخلفات اعيد استخدامها في العمليات الانتاجية

(مقومة بنفس الاساس السابق)

١٧٠٠٠

- مخلفات بيعت بمبلغ

(قيمتها الدفترية ١٦٠٠٠)

وفيما يلي قيود اليومية .

من مذكورين

٠ ٠ ٠

٠ ٠ ٠

٥٠٠٠ ح/ ١٣١٥ - مخزن المخلفات

الى مذكورين

٠ ٠ ٠

(حسابات الخصوم) ٠ ٠ ٠

١ - قيد الافتتاح

٢ - اثبات المخلفات
الناجمة

٣ - المخلفات

المستخدمة في
العمليات الانتاجية

٤ - بيع المخلفات

٥ - تحصيل ثمن بيع
المخلفات

٦ - تسوية ارباح البيع

٧ - تسوية المخلفات

الارباح الراسمالية :

هي الارباح الناتجة عن بيع اصل من الاصول باكثر من قيمته الدفترية
ونعني بالاصول هنا :

- الاصول الثابتة

- الاوراق المالية

- المخزون من المستلزمات السلعية فيما عدا :

- الخامات ، ويختص بارباحها الحساب ٤٤٦٤

- المخلفات ويختص بارباحها الحساب ٤٤٦١

١٧٣٠ (١) اقل كافي الفرق بالبيد يعتبر خسارة وليس مبالية .

١٥٠٠٠ من ح/ ١٣١٥ - مخزن المخلفات
١٥٠٠٠ الى ح/ ١٤٩ - مخلفات انتاج

٣٥٠٠ من ح/ ٣٢٥ - مخلفات
٣٥٠٠ الى ح/ ١٣١٥ - مخزن المخلفات

١٧٠٠٠ من ح/ ١٧١١ - مدينى بيع اصول
الى مذكورين

١٦٠٠٠ ح/ ١٣١٥ - مخزن المخلفات
(بالتكلفة الدفترية)

للمخلفات المباعة)
١٠٠٠ ح/ ٤٤٦١ - ارباح بيع
المخلفات

(بفرق ثمن البيع عن التكلفة (١))

١٧٠٠٠ من ح/ ١٨٢١ - بنك تمويل نشاط
جارى

١٧٠٠٠ الى ح/ ١٧١١ - مدينو بيع اصول

١٠٠٠ من ح/ ٤٤٦١ - ارباح بيع مخلفات
١٠٠٠ الى ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية

٣٥٠٠ من ح/ ٢٨١ - العمليات الجارية
٣٥٠٠ الى ح/ ٣٢٥ - مخلفات

وتثبت الأرباح الرأسمالية بالقيود التالي :

من مذكورين

ح/ ١٧٤١ - أصول مبيعة

ح/ ١٧٤٢ - أصول مفردة

ح/ ١٧١١ - مدينى بيع أصول

ح/ ١٧١٣ - مدينى بيع أوراق مالية

ح/ ١٧١٤ - مدينى بيع استثمارات مالية أخرى

الى مذكورين :

ح/ ٠٠٠ (الحسابات المختصة للأصول الثابتة للمباعة)

ح/ ١٣١ - مخزون مستلزمات سلعية

ح/ ١٥١ - استثمارات في سندات حكومية

ح/ ١٥٢ - استثمارات فى أوراق مالية محلية

ح/ ١٥٣ - استثمارات اجنبية

(بقيمة التكلفة للأصول الموضحة اعلاه)

ح/ ٤٤٣ - ارباح رأسمالية

(بزيادة سعر البيع عن التكلفة)

التصرف في الأرباح الرأسمالية :

يلاحظ ان النظام قد اعتبر الأرباح الرأسمالية كأحد عناصر الإيرادات التحويلية التى تظهر في المرحلة الثانية من حساب العمليات التجارية وتصبح قابلة للتوزيع اذا أسفرت هذه المرحلة عن فائض .

غير انه لا يجوز توزيع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة أو التعويض عنها طبقا لنص المادة ٧٣ من اللائحة التنفيذية للقانون ٩٧ لسنة ١٩٨٣ ، على النحو الذى أوضحناه في الفصل الخاص بنتيجة العام .

وقد يشور خلاف عند حساب أرباح بيع هذه الأصول أو التعويض عنها ، لذا خسرت الشركة من أصل وربحت من أصل آخر فهل تؤخذ جملة الأرباح الرأسمالية أم صافيها .

(١) صدرت هذه اللائحة بالقرار الجمهورى رقم ١٩٧٦ لسنة ١٩٧٦ .

وفي حالة التعويض ، هل يستبعد من ما قد يترتب على التخريد من خسائر رأسمالية .

وفي رأينا انه يجب حساب اجمالي الارباح الرأسمالية وإجمالي التعويضات حتى يمكن التخفيف من ارتفاع تكلفة الاحلال والتجديد .

ومن ناحية أخرى فقد لاحظنا ان البعض يقوم بتجنيب صافي الارباح الرأسمالية أى بعد خصم ما يستحق عليها من ضريبة دخلية . ونحن نرى ان ذلك يخالف نص المادة ٧٣ نصا وروحا .

ويمكن استبعاد الارباح الرأسمالية من الفائض القابل للتوزيع قبل حساب التوزيعات طبقا للقواعد المقررة ، ثم تحميل الارباح الرأسمالية على حساب احتياطي تمويل المشروعات الاستثمارية والتجديدات والتوسعات في المرحلة الثالثة ، حسبما شرحنا سابقا .

★ ★ ★

المراجع

كتب الحاسبة الاقتصادية :

- Edey and Peacock : "Income and Social Accounting" Hutchinsons, London 1954.
- Malinvaud, E. : "Initiation à La Comptabilité Nationale" Paris 1960.
- Marchal, J. : "La Comptabilité National Française" Editions Cujas, Paris 1959.
- Perroux, F. : "Les Comptes de la Nation" Paris 1950.
- Powelson, J. : "National Income and Flow of Funds Analysis." McGrow Hill Book Co. 1960.
- Ruggles and Ruggles : "National Income Accounts and Income Analysis McGrow Hill Book Co. 1956.
- Stone, R. : "Input-Output and National Accounts" O.E.E.C. Paris 1961.

كتب التخطيط القومي :

- دكتور اسماعيل صبرى عبد الله ، تنظيم القطاع العام - دار المعارف ١٩٧٠
- دكتور زكريا أحمد نصر ، النقود والائتمان في الرأسمالية والاشتراكية . مطبعة المدنى - ١٩٦٥ .
- ش . بتلهام : التخطيط والتنمية ، ترجمة الدكتور اسماعيل صبرى عبد الله - دار المعارف ١٩٦٦ .
- Baran, P. : "The Political Economy of Growth" N. Y. Monthly Review Press 1960.
- Bettelheim, Ch. : "Studies in the Theory of Planning" Asia Publishing House, Bombay 1959.
- Bettelheim, C. : "Problèmes Théoriques et Pratiques de Planification" P. U. F. 1946.
- Dobb. : "Essays on Economic Growth and Planning. Routledge and Kegan, London 1960.

المذكرات :

- دكتور أحمد حافظ الجعوينى : « جداول التدفقات المالية » معهد الدراسات المصرفية - ١٩٦٧
- دكتور سمير سينهم : « جداول التدفقات المالية ج ١ - ٢٠٠٤ » ، معهد الدراسات المصرفية عام ٦٨/٦٩ .

- دكتور ابراهيم سعد الدين : « التخطيط القومي الشامل اداة للتنمية »
معهد التخطيط القومي ١٩٦١ .
- دكتور محمد محمود الامام : « التخطيط من اجل التنمية الاقتصادية »
معهد التخطيط القومي ١٩٦٢ .
- دكتور محمد محمود الامام : « محاضرات في تحليل المدخلات والمخرجات »
معهد التخطيط القومي ١٩٦٢ .
- دكتور نزيه احمد ضيف : « المحاسبة القومية : تطورها التاريخي »
وزارة التخطيط ١٩٥٨ .
- دكتور نزيه احمد ضيف : « المحاسبة القومية : التعاريف والمصطلحات »
وزارة التخطيط ١٩٥٧ .
- دكتور محمد فكرى شحاته : « محاضرات عن الموازين والمصطلحات في
الاقتصاد الاشتراكي » - معهد التخطيط
القومي - يوليو ١٩٦٩ .
- سيفاتشيك : مجموعة المحاضرات التي القيت عن التخطيط القومي في
وزارة التخطيط ١٩٦٧ .
- Pavlov : "Material Balances and their Utilisation in Planning"
I.N.P. 1967.
- Spevacek : "The Balance of the National Economy" I.N.P. 1960.
- Krylov : "National Balances and Economic Planning in The
U.S.S.R." Memo, No. 290, I.N.P.
- Fedorowicz : "National Budgeting in Polish Practice" Memo. No.
514, I. N. P., 1964.
- "A System of National Accounts and Supporting Tables" N.N.
1968.
- Knauth, Erhart : "The Functions of Banks in financing Public
Enter - Prises" I.N.P. Memo. No. 743, 1967.
- Knauth, Erhart : "Credit Planning and State Supervision of
Banks in the G.D.R." I.N.P. Memo, No. 716, 1967.

محتويات الكتاب

مقدمة الطبعة الخامسة

القسم الأول

الخلفية النظرية للنظام

الباب الأول

التخطيط القومي وأدوات التخطيط والبرمجة

الفصل الأول - التخطيط القومي :

صفحة	
٣	ماهية التخطيط
٣	الفروق الجوهرية بين التخطيط والبرمجة
٦	السمات العامة للتخطيط
١١	أبعاد التخطيط
١٤	مراحل إعداد الخطة

الفصل الثاني - نظام الموازن الاقتصادية كأداة للتخطيط

٢٠	التعريف بأدوات التخطيط والبرمجة
٢٢	الميكمل العام لنظام الموازن
	الموازن المادية
٢٥	أولاً : ميزان إنتاج واستخدام الناتج الإجمالي
٢٧	ثانياً : ميزان رأس المال الثابت
٣٠	ثالثاً : الموازن الهيكلية أو جداول المدخلات والمخرجات
٣٤	رابعاً : الموازن السلبية

الموازين المالية :

٣٧	...	...	...	أولاً : ميزان إنتاج وتوزيع واستخدام الدخل القومي
٤٠	...	...	...	ثانياً : الميزان المالي القومي وميزانية الدولة
٤٣	...	...	...	ثالثاً : ميزان الاتئان
٤٦	...	...	...	رابعاً : ميزان الدخل والإنفاق النقدي للسكان
٤٨	...	...	...	خامساً : ميزان النقد (العملة المحلية)
٥٣	...	...	...	الموازين البشرية

الفصل الثالث - نظام الحسابات القومية كأداة للبرمجة :

٥٥	...	...	...	...	...	...	...	...	...	تمهيد
										أولاً : حسابات الدخل القوي :
٥٦	...	...	...	...	...	...	...	...	...	تعريف الحسابات
٥٦	...	...	...	...	...	...	...	...	...	السمات المميزة للحسابات
٥٩	...	...	...	...	...	...	...	...	...	الحسابات على المستوى القطاعي
٦١	...	...	...	...	...	...	...	...	...	الحسابات على المستوى القوي
٦٦	...	...	...	...	...	...	...	...	...	استخدامات حسابات الدخل
٦٨	...	...	...	...	...	...	...	...	...	أهم أوجه الخلاف بين محاسبة الدخل والمحاسبة المالية
٦٩	...	...	...	...	...	...	...	...	...	ربط حسابات الوحدة بحسابات الدخل
										ثانياً : جداول التدفقات المالية والتقليدية
٧١	...	...	...	...	...	...	...	...	...	ماهية الجداول
٧٢	...	...	...	...	...	...	...	...	...	هيكل الجداول
٧٣	...	...	...	...	...	...	...	...	...	استخدامات الجداول
٧٤	...	...	...	...	...	...	...	...	...	علم صلاحية الجداول للتخطيط المالي
٧٧	...	...	...	...	...	...	...	...	...	الميزان المالي القوي المقترح لمصر

أنواع النماذج

استخدامات النماذج

١١٨	...	...	...	...	نموذج رقم (٣) لمستلزمات الإنتاج
١١٩	...	...	...	...	نموذج رقم (٣-أ) للمستلزمات السلعية المباشرة
١٢٠	...	...	...	...	نموذج رقم (٣-ب) للمستلزمات السلعية غير المباشرة

رابعاً : العمالة

١٢٠	...	...	...	...	...	أنواع النماذج
١٢١	...	...	...	...	...	استخدامات النماذج

الفصل السادس - الموازنة التخطيطية المالية - الميزانية :

١٢٢	...	...	...	...	...	تعريف الموازنة المالية
١٢٢	...	...	...	...	...	استخدامات الموازنة المالية...
١٢٣	...	...	...	...	...	أسس تبويب الميزانية
١٢٥	...	...	...	...	...	السمات المميزة لشكل الميزانية
١٢٧	...	...	...	...	...	السمات المميزة لمضمون الميزانية

الفصل السابع - الموازنة التخطيطية المالية - قائمة الموارد :

١٣٢	...	...	...	...	...	تعريف القائمة
١٣٢	...	...	...	...	...	أسس تبويب القائمة
١٣٣	...	...	...	...	...	الشرح التفصيلي لبنود القائمة
١٤١	...	...	...	...	...	كيفية إعداد القائمة
١٤٤	...	...	...	...	...	مشاكل إعداد القائمة

الفصل الثامن - الموازنة التخطيطية المالية - حساب العمليات الجارية :

٥١	...	...	...	...	...	طبيعة الحساب وأسس تبويبه
٥٢	...	...	...	...	...	المفهوم الاقتصادي لعناصر الحساب

الفصل التاسع - الموازنة النقدية :

١٦٣	...	...	...	...	...	...	تعريف الموازنة
١٦٣	...	...	...	...	...	...	استخدامات الموازنة
١٦٤	...	...	...	...	...	...	بيانات الموازنة
١٦٥	...	...	...	...	...	...	ربط الموازنة بالدليل المحاسبي

القسم الثاني

النظام في التطبيق

١٦٩	...	...	...	...	...	...	تمهيد
							الفصل العاشر - طرق إعداد الموازنة :

١٧٤	...	...	...	...	...	...	أولاً : طريقة النظام (طريقة موازين المراجعة)
١٨١	...	...	...	...	...	...	ثانياً : طريقة تحليل المقبوضات والمدفوعات
١٨٥	...	...	...	...	...	...	ثالثاً : طريقة تقسيم يوميات وأستاذ المقبوضات والمدفوعات

الباب الثالث

معالجة حساب الميزانية

الفصل الحادي عشر - الأصول الثابتة والتشروعات تحت التنفيذ :

١٩٣	...	...	...	...	...	...	أولاً : استخدام حساب التكوين السلمي
١٩٥	...	...	...	...	...	...	ثانياً : شراء الأصول الثابتة من السوق المحلي
١٩٧	...	...	...	...	...	...	ثالثاً : استيراد الأصول الثابتة
٢٠٧	...	...	...	...	...	...	رابعاً : إنشاء الأصول الثابتة
٢٠٩	...	...	...	...	...	...	خامساً : إقتناء الأصول الثابتة عن طريق الهدايا
٢٠٩	...	...	...	...	...	...	سادساً : المصروفات الرأسمالية
٢١٢	...	...	...	...	...	...	سابعاً : النفقات الإيرادية الموجهة
٢١٦	...	...	...	...	...	...	ثامناً : تخريد الأصول الثابتة
٢٢٠	...	...	...	...	...	...	تاسعاً : بيع الأصول الثابتة
٢١٧	...	...	...	...	...	...	عاشرأ : بيع الأصول الثابتة بالتقسيط

صفحة

٢٣٣	حادى عشر : مثال رقمى عن عمليات إنشاء وبيع الأصول الثابتة
٢٣٩	ثانى عشر : إهلاك الأصول الثابتة
٢٥٠	ثالث عشر : صيانة وإصلاح الأصول الثابتة
٢٧١	رابع عشر : بعض الحالات عن الأصول الثابتة

الفصل الثانى عشر - المخزون والمستلزمات السلعية :

أولاً : المستلزمات السلعية :

٢٧٩	١ - القواعد العامة لمعالجة المستلزمات السلعية
٢٨٢	٢ - مواد التعبئة والتغليف المتداولة
٢٨٩	٣ - معالجة بعض الحالات الخاصة
٢٩١	ثانياً : البضائع لدى الغير
٢٩٩	ثالثاً : الاعتمادات المستندية لشراء بضائع
٣٠٢	رابعاً : حركة الإنتاج التام

الفصل الثالث عشر - بقية حسابات الميزانية :

٣٠٤	أولاً : الإستثمارات المالية
٣٠٦	ثانياً : الحسابات الشخصية المدينه والدائنة
٣١١	ثالثاً : النقدية بالصندوق والبنوك
٣١٨	رابعاً : رأس المال
٣١٨	خامساً : استخدام الاحتياطات

الفصل الرابع عشر - نتيجة العام :

٣٢١	أسس توزيع الفائض
٣٢٤	القاعدة العامة لمعالجة نتيجة العام
٣٢٧	خصصة المولة فى الإنتاج
٣٢٨	نصيب العاملين فى الأرباح
٣٢٩	العجز الجارى

الباب الرابع

الفصل الخامس عشر - الأجور :

أولاً : نوعيات الأجور

- ١ - وفقاً للتقسيم النقطي لموازنة الدولة ... ٣٣٧
- ٢ - وفقاً لتقسيمات النظام المحاسبي ... ٣٤٠
- ٣ - النوعيات المقترحة للأجور ... ٣٤٢
- ٤ - شرح النوعيات المقترحة للأجور ... ٣٤٥

ثانياً : المعالجة المحاسبية للأجور

- ١ - الأجور النقدية ... ٣٦٠
- ٢ - المزايا العينية ... ٣٦١
- ٣ - التأمينات الاجتماعية والصحية ... ٣٦٦

ثالثاً : أهم الحالات والمشاكل

- ١ - نوعيات خاصة من الاستقطاعات ... ٣٦٨
- ٢ - ما يصرف لعائلة العامل المتوفى ... ٣٧٠
- ٣ - مرتبج الأجور ... ٣٧٠
- ٤ - تحمل الوحدة لضريبة كسب العمل ... ٣٧١
- ٥ - الأجور المدفوعة مقدماً ... ٣٧١
- ٦ - مرتبات المجندين وتأميناتهم ... ٣٧١
- ٧ - صرف قيمة المنزلة العينية نقداً ... ٣٧٣
- ٨ - المعونة المالية ... ٣٧٣

الفصل السادس عشر - المستلزمات الضمنية :

- أولاً : مفهوم عناصر المستلزمات الخدمية ... ٣٧٥
- ثانياً : قواعد المعالجة المحاسبية ... ٣٨٣
- ثالثاً : حالات خاصة بالمستلزمات الخدمية ... ٣٨٧

الفصل السابع عشر - التحويلات الجارية والتخصيصية :

- أولاً : الضرائب والرسوم السلية ... ٣٩٠

صفحة

٣٩٦	ثانياً : الإيجارات
٣٩٧	ثالثاً : القرائد
٣٩٩	رابعاً : التحويلات الجارية التخصيصية
	القاعدة العامة للمعالجة - مصروفات سنوية سابقة -
	المخصصات - الديون المدومة - الخسائر الرأسالية -
	الضرائب العقارية والدخلية
٤٠٠	كيفية تحديد ضريبة الأرباح التجارية والصناعية

الباب الخامس

المعالجة المحاسبية لحسابات الموارد

٤٠٩	تمهيد
	الفصل الثامن عشر - المبيعات من الانتاج العام :

٤١١	مبادئ عامة
٤١٢	المعالجة المحاسبية
٤١٣	معالجة مصروفات النقل للخارج
٤١٥	تسوية الحسابات الجزئية
٤١٥	بيع المنتجات بالتقسيط

الفصل التاسع عشر - التغير في مخزون الانتاج :

٤١٦	تمهيد
٤١٧	المعالجة المحاسبية
٤٢٢	فرق تقييم التغير بالسالب

الفصل العشرون - المبيعات من البضائع بغرض البيع :

٤٢٣	تمهيد
٤٢٣	المعالجة المحاسبية

الفصل الحادي والعشرون - المشغولات الداخلية :

٤٢٧	تمهيد
٤٣٠	المعالجة المحاسبية

الفصل الثاني والمشرون - الإيرادات الجارية والتخصيصية :

تمهيد	٤٣٥
القاعدة العامة للمعالجة	٤٣٥
معالجة المخلفات	٤٣٦
الأرباح الرأسالية	٤٣٩

رقم الإيداع بدار الكتب القومية

٥٣١٤ لسنة ١٩٨٥

ترقيم دولي : ٢ - ٠١٨٩ - ١٠ - ٩٧٧

مطابع النجوى - القاهرة - عابدين

النظرية والتطبيق في

النظام المحاسبي الموحد

